

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Jan Pustějovský

Právní úprava zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů

Diplomová práce

Olomouc 2024

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Právní úprava zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů vypracoval samostatně a řádně jsem citoval všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 115 721 znaků včetně mezer.

Ve Vlkovicích dne 29. 3. 2024

Jan Pustějovský

Mé poděkování patří zejména vedoucí práce JUDr. et Mgr. Tat'áně Zelenskéé, Ph.D., za odborné vedení mé práce, poskytnutí cenných odborných rad a vstřícnost při konzultacích, dále také mé drahé rodině a přítelkyni.

Obsah

Seznam použitých zkratk	5
Úvod	6
1. Teoretickoprávní aspekty zdanění a správy	8
1.1. Principy výběru spotřební daně	9
1.2. Postavení v rámci tuzemského spektra daní	10
1.3. Celní správa České republiky	12
1.3.1 Působnost a pravomoc	12
2. Zdanění minerálních olejů v kontextu právních předpisů ČR a EU	13
2.2 Vybrané výrobky	16
2.3 Režim podmíněného osvobození od daně	18
2.3.1 Daňový sklad	20
2.3.2 Doprava minerálních olejů v rámci tuzemských daňových skladů a EU	21
2.4. Volný daňový oběh	23
2.4.1. Povinnost příslušnou daň přiznat a zaplatit	23
2.4.3. Vrácení spotřební daně	26
2.4.4. Osvobození od spotřební daně	30
2.5 Komunitární pohled	34
3. Spotřební daň z minerálních olejů v kontextu státního rozpočtu	35
3.1 Státní závěrečné účty a období 2018–2022	35
3.3 Státní fond dopravní infrastruktury	37
4. Kritické oblasti právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů	40
4.1 Kritické oblasti nakládání s minerálními oleji	40
4.2 Daňové delikty a spotřební daň z minerálních olejů	40
4.3 Úvahy autora a možná řešení, návrhy de lege ferenda	45
Závěr	47
Seznam použitých zdrojů	48
Abstract	53
Abstrakt	54
Klíčová slova	56
Keywords	56
Seznam příloh	57

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
ÚS	Ústavní soud České republiky
Celní správa	Celní správa České republiky
ZSD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZDPH	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech
SFDI	Státní fond dopravní infrastruktury
ZSFDI	Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury

Úvod

Spotřební daň z minerálních olejů představuje nejvýznamnější, resp. nejvýnosnější daň ze spotřebních daní, které český právní řád zná. Oblast nepřímých daní je stále poměrně dynamicky rozvíjející se oblastí i s ohledem na aktuální dění. Z pohledu komunitárního práva spadá spotřební daň z minerálních olejů stále do oblasti daní, kde členské státy uplatňují výlučnou pravomoc a daňovou sazbu tak zcela určují dle svého uvážení. Problematika zdanění minerálních olejů a správa spotřební daně je dle mého názoru nedostatečně odborně zpracována. Z tohoto důvodu nahlížím na tyto okolnosti jako na příležitost pro zpracování odborné práce, jež bude odrážet stav *de lege lata*. Jsem si vědom obsáhlosti tohoto tématu, nicméně jsem pevně přesvědčen, že tato práce může svojí hodnotou posloužit nejen právníkům. Cílem diplomové práce je poskytnout čtenáři ucelený aktuální náhled do problematiky zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů s poukazem na příslušné tuzemské právní předpisy, předpisy komunitárního práva a také judikaturu. Touto diplomovou prací bych rád vnesl světlo do problematiky zdanění minerálních olejů a správy tuzemské spotřební daně a zhodnotil právní úpravu *de lege lata*.

Výzkum této diplomové práce je v první řadě zaměřen na účinnou právní úpravu, její efektivnost a praktický dopad, dále pak na kritické oblasti právní úpravy s ohledem na změny a vliv této daně na státní rozpočet. V návaznosti na kritické oblasti právní úpravy je pozornost věnována především daňovým deliktům. Daňové nedoplatky subjektů povinných k dani z minerálních olejů, byť nedbalostní, mají za následek značné poškození veřejných financí. Je tudíž žádoucí tyto rizikové praktiky pro účely možných legislativních změn dostatečně definovat.

V souladu s výše uvedeným jsem pro účely své diplomové práce stanovil následující výzkumné otázky, na které se pokusím odpovědět:

1. Existují v účinné právní úpravě kritická místa s ohledem na krácení spotřební daně z minerálních olejů?
2. Jaký je dlouhodobý trend ve vývoji inkasa spotřební daně z minerálních olejů v kontextu příjmů státního rozpočtu?
3. Existují v účinné právní úpravě spotřebních daní ustanovení, jimž by zákonodárce měl věnovat pozornost pro účely novelizace?

V práci jsou použity zejména tři výzkumné metody. První z použitých metod je metoda deskripce, jež se vyskytuje v celém rozsahu práce. Je tomu tak z důvodu potřeby relevantního teoretickoprávního základu. Komparativní metoda je použita zejména ve druhé kapitole při srovnání tuzemské a komunitární právní úpravy. Pro vyčlenění relevantních prvků v této kapitole je dále užita metoda abstrakce. Analytická metoda se vyskytuje v samotném závěru práce, kde jsou

hodnoceny kritické oblasti právní úpravy, a pro následné vyvození konkrétních závěrů také metoda dedukce, jež má význam zejména v návaznosti na úvahy autora de lege ferenda.

První kapitola diplomové práce je věnována teoretickoprávním aspektům, zejména principům výběru spotřební daně, postavení spotřební daně v rámci tuzemského spektra daní, Celní správě České republiky (dále jen „Celní správa“), jakožto orgánu správy spotřební daně, a okrajově také relevantní judikatuře. Druhá kapitola je zaměřena na zdanění minerálních olejů v kontextu zákona o spotřebních daních a předpisů komunitárního práva. Obsah této kapitoly je věnován vývoji spotřební daně v tuzemsku, zakotvení této daně jak ve vnitrostátních, tak komunitárních předpisech, vazbě k dani z přidané hodnoty a srovnání na úrovni Evropské unie. Čtvrtá kapitola je věnována spotřební dani z minerálních olejů v kontextu státního rozpočtu a také Státnímu fondu dopravní infrastruktury. V poslední, tedy páté, kapitole jsou analyzovány kritické oblasti právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů s ohledem na daňové delikty a změny v právní úpravě. Zde jsou také obsáhnuty úvahy autora ve vztahu k možným změnám či alternativám, jež by mohly být promítnuty v právní úpravě de lege ferenda.

Tato diplomová práce reflektuje právní úpravu účinnou k datu 1. 1. 2024.

1. Teoretickoprávní aspekty zdanění a správy

Spotřební daň z minerálních olejů spadá v rámci soustavy daní do kategorie nepřímých daní. Stricto sensu je tato daň definována jako selektivní a jejím účelem je především regulace předem stanoveného okruhu výrobků na trhu. Stát takto zatěžuje prodej či spotřebu. Důležitým aspektem této daně je její fiskální význam. Tento význam je stěžejní, neboť největší podíl na výnosu spotřebních daní připadá na daň z minerálních olejů a představuje tak zásadní, stabilní a předvídatelný příjem státního rozpočtu. Česká republika je součástí Evropské unie již dvacet let. Z tohoto pohledu je třeba považovat za významné také aspekty integrace a harmonizace této daně na komunitární úrovni. Míra harmonizace se ustálila především na definování okruhu předmětů podléhajících dani. Z pohledu sazby daně se však uplatňuje princip zdanění podle země určení. Členské státy uplatňují výlučnou pravomoc a daňovou sazbu tak určují dle svého uvážení. Musí být však dodržena podmínka nejnižší přípustné hranice sazby daně z minerálních olejů na základě příslušné směrnice.¹ Zásadní vliv na tvorbu sazeb má evropská integrace, především v oblasti hospodářství, jež vyústila ve vytvoření celní unie a jednotného trhu, a s tím související volný pohyb zboží, kapitálu a také služeb.²

Základními právními předpisy Evropské unie upravujícími problematiku spotřebních daní jsou:

- Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex)
- Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (přepracované znění)

Základními právními předpisy České republiky upravujícími problematiku spotřebních daní jsou:

¹ Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

² BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 183.

- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky
- zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon
- zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury
- zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách

1.1. Principy výběru spotřební daně

Místo zdanění vybraných výrobků je jednou ze základních otázek problematiky spotřebních daní. Na komunitární úrovni se aplikují dva principy, na jejichž základě je určeno místo, v němž subjektu vzniká povinnost daň přiznat a odvést. Mimo určení státu, jenž bude daň inkasovat, je sekundárním účelem zamezení dvojího zdanění. Primárními mechanismy určení místa zdanění je tedy princip země výroby (původu) a princip země spotřeby (určení). Pro účely této práce se následně budu věnovat toliko principu země spotřeby, jež má v návaznosti na spotřební daň z minerálních olejů zásadní význam. Princip země výroby se aplikuje toliko na případy pořízení vybraných výrobků fyzickými osobami pro účely osobní spotřeby, tedy mimo rámec podnikatelské činnosti.³

Jak již bylo v úvodu zmíněno, hlavním principem spotřebních daní je zdanění výrobku v místě, kde byl spotřebován, resp. zdanění v místě, kde došlo k dodání výrobku. Tento princip tak odpovídá jak komunitárnímu, tak vnitrostátnímu pojetí spotřebních daní. S tímto principem je spjata množství výhod i nevýhod jak pro stát výroby, tak pro stát spotřeby. Z pohledu státu výroby je tento princip nepříznivý hned z několika důvodů. Nejvýznamnější z nich je nepříznivý fiskální dopad. Producentický stát přichází o značnou část odvodů. A contrario u členských zemí, jež jsou odkázány na dovoz produktů podléhající spotřební dani, nedochází k oslabení daní jakožto nástroje fiskální politiky. Z pohledu daňové neutrality má tento princip nesporný význam. Daň a její výše nefigurují jako rozhodující prvky ovlivňující poptávku na trhu. Tuzemské i zahraniční výrobky podléhají identickému daňovému zacházení. Dle mého názoru se jedná o spravedlivé řešení, jež je v souladu s představou o komunitární harmonizaci na hospodářské úrovni.

Zmíněný mechanismus výběru daně také přináší řadu rizik. Jedním z primárních rizik tohoto mechanismu je krácení spotřební daně. S představením třetího stupně evropské integrace,

³ V tomto případě, je uplatněn režim osvobození od daně dle §11 odst. 1, písm a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a §71a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v případě dovozu ze třetí země.

společného trhu a odstraněním vnitřních hranic došlo k výraznému nárůstu daňových deliktů. Důraznými legislativními změnami, postupnou digitalizací a představením několika kontrolních prvků, zejména elektronického systému pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „EMCS“), dochází k eliminaci těchto rizik. EMCS je na území společenství v provozu od roku 2003 na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES. Hlavními důvody pro zavedení tohoto systému byla postupná digitalizace správy spotřebních daní, zjednodušení přepravy vybraných výrobků v rámci společenství a zkvalitnění kontrolní činnosti. V rámci EMCS jsou sledovány výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.⁴ Transpozice směrnice Rady EU 2020/262 vyústila v přijetí zákona č. 179/2022, jenž rozšiřuje provoz EMCS i na výrobky ve volném daňovém oběhu. Celní správa tedy na základě účinné právní úpravy sleduje a eviduje výrobky podléhající spotřební dani jak v rámci režimu podmíněného osvobození, tak v režimu volného daňového oběhu. S ohledem na postupnou novelizaci starších právních aktů sekundárního práva bylo rozhodnutí č. 1152/2003/ES zrušeno s odůvodněním „V rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES je třeba provést řadu změn. V zájmu přehlednosti by uvedené rozhodnutí mělo být přepracováno.“⁵ a nahrazeno rozhodnutím č. 2020/263, jež představuje přepracovanou komunitární právní úpravu zmíněného systému.

S principy výběru spotřební daně se nepochybně také pojí mechanismus jejího výběru. V rámci spotřební daně z minerálních olejů jsou dle SPD přípustné dva režimy. Prvním režimem je nakládání s vybranými výrobky v rámci podmíněného osvobození od daně. Tento zatímní okruh umožňuje specifické skupině subjektů nakládání s vybranými výrobky bez povinnosti odvést spotřební daň. V této fázi tedy vybrané výrobky nejsou zatíženy spotřební daní.⁶ Jak ze samotného názvu daně plyne, základním východiskem pro vybrané výrobky je dostat se ke konečné spotřebě. V tomto ohledu je nutné přejít z prvního režimu do režimu volného daňového oběhu. Právě při přechodu z prvního do druhého režimu dochází ke zdanění, tedy vyměření a následnému odvedení spotřební daně jejímu správci. Blíže pozornost mechanismu výběru spotřební daně z minerálních olejů je věnována v druhé kapitole.

1.2 Postavení v rámci tuzemského spektra daní

Tuzemská soustava daní se člení na daně přímé a nepřímé. Přímé daně zdaňují příjem při jeho vzniku, nepřímé daně naopak zdaňují příjem při jeho spotřebě. Teorie podřazuje tyto pojmy do skupiny daní v úzkém smyslu. Daň v širokém smyslu pak právní věda chápe jako příjmy

⁴ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 216.

⁵ Rozhodnutí Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2020/263 ze dne 15. ledna 2020 o zavedení elektronického systému pro dopravu a sledování zboží podléhajícího spotřební dani (přepracované znění).

⁶ Jedná se o dočasný, přechodný režim, v jehož rámci jsou vybrané výrobky od spotřební daně podmíněně osvobozeny.

rozpočtů daňového charakteru, tedy daně, poplatky a jiná peněžitá plnění.⁷ V obecné rovině je však daň chápána jako transfer finančních prostředků ze soukromého sektoru do sektoru veřejného.⁸ Pro účely této diplomové práce je pozornost věnována především dani v úzkém slova smyslu. Pojem daně je právní teorií vymezován jako „*nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona a spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími finanční veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.*“⁹ Je nutno podotknout, že každá definice, a to jak právní, tak ekonomická odráží určité časové období a stadium vývoje společnosti, a tudíž je nutné posuzovat tyto definice s ohledem na tyto okolnosti.

Z definičního hlediska spadá spotřební daň z minerálních olejů do skupiny daní nepřímých. V teorii se tento okruh daní mnohdy označuje jako akcíz. Akcízy sensu lato mají selektivní charakter, jelikož postihují pouze určitý okruh vybraných výrobků. Na rozdíl od daní osobních působí in rem, jelikož při jejich nepřímém ukládání se nezohledňují majetkové, důchodové a sociální poměry poplatníků. V případě spotřební daně z minerálních olejů je spravedlnost nepřímo zajišťována sazbou, mechanismem osvobození od daně či vrácením daně.

Dalším specifikem spotřební daně je skutečnost, že vybrané výrobky podléhají mimo samotné spotřební daně také všeobecné spotřební dani, tedy DPH. Tyto výrobky se tak vyznačují značně vyšší mírou zdanění oproti jinému zboží, jež spotřební dani nepodléhá. Na rozdíl od spotřební daně, jejíž výše je pevně stanovena, je všeobecná spotřební daň založena na principu „ad valoram“, tedy výše daně je odvozena od výsledné ceny předmětu zdanění. Dopady tohoto legislativního řešení jsou značné zejména v návaznosti na příjmy veřejných rozpočtů.

Z fiskálního hlediska představuje daň z minerálních olejů nejnýnosnější okruh zdaněných výrobků. Jedná se o stabilní a předvídatelný příjem veřejných rozpočtů. Významnost této daně lze důkladně demonstrovat na výnosu spotřebních daní ve vztahu k celkovému inkasu státního rozpočtu. Příjmy státního rozpočtu ze spotřebních daní jsou meziročně mezi 11 až 13 procenty.¹⁰

⁷ KARFÍKOVÁ, Marie, BOHÁČ, Radim, KOHAJDA, Michael a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 147.

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 15.

⁹ KARFÍKOVÁ, Marie, BOHÁČ, Radim, KOHAJDA, Michael a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150.

¹⁰ Institut pro politiku a společnost. *Zdanění spotřeby v České republice – studie 2019* [online]. Česká republika: Institut pro politiku a společnost, Centrum ekonomických a tržních analýz, 2019. Dostupné z: <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdan%C4%9Bn%C3%AD-spot%C5%99eby-v-%C4%8Cesk%C3%A9-republice-IPPS.pdf>

1.3. Celní správa České republiky

Celní správa České republiky představuje soubor správních orgánů, jejichž cílem je ochrana ekonomických a bezpečnostních zájmů České republiky a Evropské unie. Má postavení ozbrojeného bezpečnostního sboru, jež je vymezen zákonem č. 361/2003 Sb.¹¹ Jejím hlavním úkolem je zajistit řádné dodržování celních předpisů, monitorovat pohyb zboží, a tím chránit ekonomické zájmy státu a společenství. Celní správa hraje klíčovou roli v zajišťování bezpečnosti, transparentnosti a regulace přeshraničního obchodu. Její činnost tak přispívá k ekonomickému rozvoji země a ochraně vnitřních záležitostí.¹² Celní správa je podřízena Ministerstvu financí České republiky a má rozsáhlé pravomoci v oblasti dovozu a vývozu zboží, vedení celního řízení, správy cla, spotřebních a energetických daní a daně z přidané hodnoty podle zvláštních předpisů. Mezi výlučné pravomoci dále patří vyšetřování daňových a dalších celních deliktů v rámci trestního či správního řízení.¹³

1.3.1 Působnost a pravomoc

Organizační struktura Celní správy je vymezena zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jedná se o dvoustupňovou strukturu, která je tvořena Generálním ředitelstvím cel ČR, jemuž je podřízeno 15 celních úřadů. Generální ředitelství cel je orgán s celostátní působností, jež figuruje jako odvolací správní orgán pro rozhodnutí vydaná celními úřady.¹⁴ Mezi další kompetence patří přezkum těchto rozhodnutí a provádění kontrolní a metodické činnosti vůči ostatním orgánům Celní správy. V návaznosti na celní a daňové delikty má postavení policejního orgánu, jež vystupuje jako orgán činný v trestním řízení u trestných činů v působnosti Celní správy.¹⁵ Výčet pravomocí v působnosti Celní správy je stále poměrně rozsáhlý, byť po vstupu České republiky do Evropské unie se jejich počet zúžil. Pro účely této práce jsou významné pravomoci vymezené v § 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“). Mezi tyto pravomoci patří komplexní správa spotřebních daní¹⁶, vedení přestupkového a trestního řízení ve vztahu k porušení právních předpisů souvisejících se správou spotřebních daní, správa registru prodejců pohonných hmot a kontrolní činnost.

¹¹ § 1 odst. 1 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Čl. 3 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepřacované znění).

¹³ § 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ S ohledem na dvouinstančnost organizační struktury Celní správy České republiky mají Celní úřady povahu správního orgánu prvního stupně. Viz §4 odst. 1, písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

¹⁵ § 2, 3, 4 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Komplexní správou spotřebních daní je míněno nejen výběr daní, jakožto peněžitých plnění, ale také vydávání povolení k provozu daňových skladů, kontrola a dohled nad provozováním daňových skladů nebo sledování a evidence výrobků podléhajících spotřební dani jak v režimu podmíněného osvobození, tak v režimu volného daňového oběhu.

2. Zdanění minerálních olejů v kontextu právních předpisů ČR a EU

Současné pojetí spotřební daně z minerálních olejů je výsledkem procesu nespočet legislativních změn a harmonizačního vlivu ze strany Evropské unie. Spotřební daně v obecné rovině byly v České republice představeny zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, jež nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Cílem novelizací bylo mimo jiné sblížit právní úpravu spotřebních daní v České republice s právním režimem Evropské unie. Postupně docházelo k přesnějším vymezení předmětu spotřebních daní, úpravě sazby spotřebních daní, představení režimu osvobození od daně a podobně. Posledním krokem ve sblížování právní úpravy spotřebních daní v České republice s právní úpravou Evropské unie bylo přijetí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“).

ZSD je k 1. 1. 2024 systematicky dělen do deseti částí, z nichž pro účely této práce jsou nejvýznamnější následující části: část první – obecná ustanovení, část druhá – obecná ustanovení o povolovacím řízení, část třetí – zvláštní ustanovení, část pátá – značkování a barvení vybraných minerálních olejů, část šestá – značkování některých dalších minerálních olejů, část sedmá – sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji, část devátá – přestupky a v poslední řadě část desátá – společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení. S ohledem na rozsah citovaného zákona bude pozornost v následující části věnována pouze vybraným oblastem relevantním pro účely této práce.

První část ZSD je v §1 až §43 věnována zejména předmětu úpravy a definování významných pojmů a institutů pro účely citovaného zákona, jako je například daňové území, vznik daňové povinnosti, osvobození od daně, zajištění daně, oznámení zasílatele, pravomoci správce daně a podobně. Mezi nejvýznamnější změny po vstupu České republiky do Evropské unie, jež se promítly v ZSD, byly především změny v oblasti působnosti státních orgánů v oblasti spotřebních daní. Před vstupem České republiky do Evropské unie byla správa spotřebních daní vykonávána příslušnými územními finančními orgány.¹⁷ Se vstupem přešly pravomoci v oblasti spotřebních daní na příslušené orgány Celní správy. Tato zásadní změna nastala v reakci na harmonizaci se systémem Evropské unie. Správa spotřebních daní se v současné době řídí ZSD. V předmětném zákonu jsou kompetence Celní správy vymezeny v §1 odst. 4, písm. a) a b). Z citovaného ustanovení vyplývá, že orgány celní správy vykonávají správu spotřebních daní. Podle věty za středníkem vykonávají správu spotřebních daní při dovozu nebo neoprávněném vstupu vybraných

¹⁷ § 2 písm. f) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 255/2002 Sb., a § 1 a 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona č. 457/2011 Sb.

výrobků podle právních předpisů upravujících správu cla. Písmeno b) dále rozvíjí pravomoci Celní správy tak, že vykonávají další působnosti dle tohoto zákona související s vybranými výrobky a se surovým tabákem. Pokud Celní správa přejde k daňovému řízení, je tímto zákonem odkázána na zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyjma řízení o přestupcích. Subsidiarita daňového řádu je dle dikce zákona nesporná. Dle výše citovaného ustanovení jsou však dány výjimky z aplikace daňového řádu. V případě dovozu zboží nebo jeho neoprávněného vstupu se postupuje dle zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon. Dle dikce § 3 citovaného zákona je subsidiarita daňového řádu stanovena následovně „*Při výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie¹⁸ nebo tento zákon jinak.*“¹⁹. Tzv. jiným postupem je označován postup dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Subsidiarita správního řádu je dána v případech stanovených v ustanovení § 3 odst. 2 Celního zákona a jedná se především o přestupkové řízení, povolovací řízení nebo řízení o stanovení celního prostoru apod. V třetím odstavci citovaného ustanovení je stanoven postup dle Celního zákona a přímo použitelného předpisu Evropské unie také v případě, kdy tak stanoví zákon upravující daň z přidané hodnoty nebo zákon upravující spotřební daně.²⁰

Druhá část ZSD v ustanoveních §43a až § 43q obsahuje obecnou úpravu vztahující se k povolovacímu řízení. Jedná se o novou koncepci povolovacích řízení, jež byla zákonodárcem představena novelou č. 331/2014 Sb., ze dne 29. 12. 2014. Účinná právní úprava sjednotila postup spojený s vydáváním povolení. Povolení jsou však v rámci ZSD nesystematicky roztržštěna. Snaha zákonodárce unifikovat tento postup se zcela nezdařila. Zvláštnosti jednotlivých typů povolení nebylo možné zcela zobecnit. Tyto zvláštnosti, jež z povahy daného povolení vyžadují speciální úpravu nad rámec obecné úpravy, případně konkrétní ustanovení obecné úpravy povolovacích řízení vyloučit, jsou obsaženy u konkrétního typu povolení.

Daň z minerálních olejů je předmětem Hlavy I, části třetí. Jedná se zřejmě o nejdůležitější část zákona pro účely správy spotřební daně z minerálních olejů. Tato část zvláštních ustanovení definuje samotný předmět daně, povinnosti daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit, základ a sazbu daně, osvobození od daně a její vrácení, dopravu, režim podmíněného osvobození, nespočet výjimek ze zmíněných institutů apod. Jedná se o velmi komplexní a složitou úpravu,

¹⁸ Ustanovení odkazuje na přímo použitelné předpisy EU, jejichž demonstrativní výčet je uveden v poznámce pod čarou. Jedná se například o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepřelované znění). Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2019/2152 ze dne 27. listopadu 2019 o evropských podnikových statistikách a zrušení deseti právních aktů v oblasti podnikových statistik. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1099/2008 ze dne 22. října 2008 o energetické statistice. Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů, v platném znění apod.

¹⁹ § 3 odst. 1 Celního zákona

²⁰ § 3 odst. 3 Celního zákona

k jejímuž porozumění je potřeba četných znalostí nejen zákona samotného, ale i zákonu speciálních či podzákoných právních předpisů.²¹ Dále se k minerálních olejům vztahují ustanovení částí páté, šesté a sedmé, jež představují neméně důležité složky. Předmětem těchto částí je především značkování a barvení některých minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání s minerálními oleji. Značkování a barvení minerálních olejů, tedy přimíchávání značkovací látky a barviva, je významné především ve vztahu k odlišení od ostatních minerálních olejů či vzniku nároku na vrácení předmětné daně. Blíže k této problematice v následujících částech.

Základním účinným pramenem zdanění minerálních olejů na komunitární úrovni je především nařízení Rady č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku. Tímto nařízením byl stanoven obecný právní rámec k problematice minerálních olejů. Bezrozporně nejvýznamnějším prvkem nařízení bylo zavedení jednotné kombinované nomenklatury a integrovaného sazebníku Evropských společenství „Taric“, jež se na této kombinované nomenklatuře zakládá.

Dalším zcela nepochybně stěžejním pramenem je nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex). Jedná se o novelizaci nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992. Základní myšlenkou modernizovaného celního kodexu je sjednocení obecných pravidel a postupů, které zajistí provádění tarifních opatření a dalších opatření společné politiky zaváděných na úrovni Společenství. Modernizovaný celní kodex tedy dopadá na přeshraniční obchod jak v rámci Společenství, tak na obchod se zeměmi či územími mimo celní území Společenství a dále v obecné rovině upravuje pravidla a postupy pro zboží vstupující na celní území Společenství nebo toto území opouštějící. Komunitární celní kodex představuje výchozí právní rámec, na jehož základě se uplatní dovozní nebo vývozní clo a jiná opatření při obchodu se zbožím, dále pro celní dluh a jistoty, zboží vstupující na celní území společenství, obecná pravidla týkající se celního statusu, propuštění zboží do celního režimu, ověřování, propuštění zboží a nakládání se zbožím, zvláštní režimy, a v poslední řadě také odchod zboží z celního území společenství.²²

Směrnice Rady č. 2003/96/EC provedla důkladné změny v rámci zdanění energetických produktů a elektřiny. Tato směrnice rozšířila rozsah zdanění paliv včetně minerálních olejů, uhlí,

²¹ Jedná se např. o zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů, vyhláška č. 413/2003 Sb., vrácení spotřební daně z topných olejů, vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese apod.

²² Hlava I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII a IX nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex).

zemního plynu či elektrické energie. Směrnice dále stanovila minimální sazby daní, které musí být uplatňovány členskými zeměmi EU na tyto energetické produkty. Taktéž definovala podmínky, za kterých mohou členské státy uplatňovat odlišné sazby daní, avšak nikoliv v rozporu minimálními sazbami. V poslední řadě směrnice stanovila právní rámec podmínek osvobození od daně.

2.2 Vybrané výrobky

Vybrané výrobky představují okruh komodit, jež jsou zatíženy spotřební daní. Dle ZSD jsou vybrané výrobky předmětem spotřební daně ve třech případech. Z ustanovení §7 ZSD vyplývá, že se jedná o vybrané výrobky, jež byly na daňovém území Evropské unie vyrobeny, dovezeny anebo vybrané výrobky, u nichž došlo k jejich neoprávněnému vstupu na daňové území Evropské unie. V této části diplomové práce bude pozornost věnována toliko vybraným výrobkům, jež jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Předmět této daně je definován v rámci § 45 ZSD. V porovnání s ostatními vybranými výrobky se jedná o nejpočetnější skupinu. Minerální olej je předmětem spotřební daně při splnění dvou kritérií. Prvním kritériem je vymezení vybraného výrobku v rámci předmětu daně z minerálních olejů. Druhým kritériem je účel použití vybraného výrobku. V případech, kdy je zákonodárcem stanoven i účel použití, musí být tato kritéria naplněna kumulativně, aby byl minerální olej předmětem spotřební daně dle ZSD. V případě absence vymezení účelu použití je minerální olej předmětem spotřební daně bez dalšího.²³

V prvním odstavci citovaného ustanovení je definován základní okruh výrobků. V rámci druhého odstavce jsou formulovány směsi základních výrobků s dalšími výrobky s přesně definovanými technickými parametry. Třetí odstavec definuje okruh zbytkových výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, označených toliko číslem příslušného kódu nomenklatury. V mnoha případech zcela absentuje pojmenování daného minerálního oleje v obecné řeči. Číselná označení, tzv. nomenklatury, umožňují zákonodárci přesně definovat požadovaný okruh výrobků. V důsledku harmonizace a unifikace číselných kódů nomenklatury se na území Evropské unie vychází z nařízení Rady č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku.

Pátý odstavec citovaného ustanovení vyjadřuje snahu zákonodárce flexibilně a včasně reagovat na technologický vývoj. Z dikce tohoto odstavce plyne, že předmětem daně z minerálních olejů se stane jakýkoliv výrobek neuvedený v odstavci jedna až tři, který by byl použit jako pohonná

²³ V případě prokazování, zda-li minerální olej je předmětem spotřební daně či nikoliv, kontrolovaný subjekt prokazuje konkrétní účel použití minerálního oleje, byť nedaňový. Dle judikatury se jedná o pozitivní vymezení. Nejedná se o prokazování negativní skutečnosti, tedy skutečnosti, že daný minerální olej není předmětem daně, jak vyplývá z Rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2020 č.j. 3 Afs 7/2018-40.

hmota. Pro uvedení představy by se mohlo jednat o teoretickou situaci, kdy by technologickým postupem bylo docíleno pohonu automobilu pomocí dešťové vody. V takovémto případě by na dešťovou vodu bylo nahlíženo jako na předmět spotřební daně z minerálních olejů a podléhala by zdanění stejně jako motorový benzin či nafta. Z druhé věty citovaného odstavce naopak plyne, že z předmětu daně jsou vyňaty výrobky, které jsou předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a předmětem daně z pevných paliv. Tyto výrobky tak nejsou zdaněny v rámci ZDP a je zachován princip jednorázového zdanění.²⁴

V šestém odstavci je definován okruh výrobků podle příslušných číselných kódů nomenklatury. Stejně jako u předchozího odstavce jsou vyňaty výrobky, které jsou předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a předmětem daně z pevných paliv a také minerální oleje podle odstavců 1 a 3, určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla. Jedná se tedy o zbytkový okruh výrobků, jež jsou předmětem daně v případě, že budou využity pro výrobu tepla.

Seďmý odstavec citovaného ustanovení vymezuje poslední okruh předmětů daně v podobě aditiv, jež jsou do minerálních olejů přimíchávána za účelem snížení jejich spotřeby. Ty zákon definuje jako přísadu nebo plnidlo do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů. Z předmětu daně jsou vyňaty výrobky, které absorbují vodu z minerálních olejů v nádržích a palivových systémech.²⁵

S vybranými výrobky se v určitých případech pojí povinnost značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů podle části čtvrté a páté ZSD, ve světle nařízení Rady (EHS) č. 2658/87/ES ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku a prováděcím předpise k tomuto nařízení č. 242/2023 Sb. Jedná se o způsob, jímž je naplněna potřeba odlišit vybrané minerální oleje určených pro pohon od olejů pro výrobu tepla, jež jsou daňově zvýhodněny. Tato povinnost se týká především provozovatelů daňových skladů, v jejichž rámci jsou předmětné minerální oleje vyráběny. Značkování a barvení minerálních olejů má zásadní význam především z hlediska daňových úlev a daňové kontroly. Dle ustanovení §56 citovaného zákona pouze minerální oleje, jež byly řádně značkovány a barveny a které jsou spotřebovány pro výrobu tepla, mohou být předmětem uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Význam značkování a barvení je značný i v návaznosti na problematiku daňových úniků. Dochází k tomu zejména v situaci, kdy jsou

²⁴ Princip jednorázového zdanění je zachován v návaznosti na spotřební daň z minerálních olejů. V rámci zmíněných výrobků však není vyloučeno působení všeobecné spotřební daně (DPH) vedle daně primární.

²⁵ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 43-47.

minerální oleje využívány jiným způsobem, než který byl deklarován. Bližší pozornost problematice daňových úniků bude věnována ve čtvrté kapitole.

Povinnosti k barvení a značkování dle ZSD jsou velmi široké a mají svá specifika. Například vybrané minerální oleje a ostatní oleje nemusí být značkovány a barveny v případě, kdy dochází k přepravě do jiných členských států v režimu podmíněného osvobození od daně, ve volném daňovém oběhu nebo mimo tyto režimy, nebo ty, které jsou nebo mají být vyváženy do třetích zemí.²⁶

V opačném případě, jedná-li se o dovoz na daňové území České republiky z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně, ve volném daňovém oběhu či mimo tyto režimy nebo při jejich dovozu ze třetí země je držitel povolení oprávněného příjemce²⁷ povinen značkování těchto olejů zajistit. Oprávněný příjemce tak musí učinit ještě před jejich vstupem na daňové území České republiky.²⁸

Podrobnější informace týkající se značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů jsou obsaženy ve vyhlášce č. 242/2023 Sb. Tato vyhláška zpracovává světle unijní harmonizace směrnicí Rady 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje a Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2022/197 ze dne 17. ledna 2022, o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje. Hlavním důvodem pro novelizaci stávající právní úpravy bylo představení nového evropského značkovače, jež se vyznačuje větší odolností vůči metodám odstraňování. Tento prováděcí předpis současně nabízí katalog technologií v příloze č. 5 a č. 6, pro něž je značkování a barvení minerálních olejů na závadu jejich použití.

2.3 Režim podmíněného osvobození od daně

Režim podmíněného osvobození představuje první ze dvou režimů, jemuž jsou vybrané výrobky podrobeny. Jedná se o zatímní opatření, kterým je zajištěn volný pohyb vybraných výrobků bez povinnosti odvést daň správci daně před tím, než přejdou do fáze spotřeby. Dle ZSD existuje také režim běžného či trvalého osvobození od spotřební daně. Tento režim je vymezen v ustanovení § 11 ZSD. Od spotřební daně z minerálních olejů jsou tak osvobozeny vybrané výrobky, jež byly pořízeny v souladu s tímto ustanovením. Jedná se například o nákup pro osobní spotřebu, nákup bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu nebo pro ozbrojené síly států, které jsou členy Organizace Severoatlantické smlouvy. V této části práce bude pozornost věnována

²⁶ § 134b odst. 4, § 134m odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

²⁷ Tamtéž § 22 a § 23

²⁸ Tamtéž § 134e odst. 2 §134p

toliko podmíněnému osvobození od daně. Zákonem jsou vymezeny podmínky a také okruh subjektů, jímž je v rámci bezdaňového režimu umožněna dispozice s vybranými výrobky. Podmíněné osvobození od spotřební daně představuje situace, kdy se zatím nezdaněné výrobky nachází mezi místem jejich výroby nebo dovozu a před jejich vstupem do volného daňového oběhu. Zákon definuje tuto situaci jako „*odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu*“²⁹. V oblasti komunitárního práva je tato situace označována jako „*duty suspension*“³⁰. Dle mého se jedná o výstižnější pojmenování předmětného institutu, jelikož je možné tento termín přeložit jako „odložení či odklad výběru daně“. U vybraných výrobků nacházejících se v režimu podmíněného osvobození se předpokládá jejich vstup do volného daňového oběhu, a tím i vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit je tak zatímně suspendována. Z terminologického hlediska může být podmíněné osvobození od daně nešťastně zaměněno s prostým osvobozením od daně. Jedná se však o zcela rozdílné instituty. V úvahu připadá pojmenování, jež je součástí anglických znění právních předpisů komunitárního práva. K podobnému závěru došel Nejvyšší správní soud při posuzování odpovědnosti podle směrnice Rady 92/12/EHS³¹, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. V předmětném judikátu vyjádřil šestý senát právní názor, že „*povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit je tak podmíněně odložena zásadně až do okamžiku uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu [srov. čl. 5 a 6 odst. 1 směrnice; ostatně anglické znění směrnice používá termín *duty suspension*, tzn. výstižnější je skutečně hovořit o podmíněném odložení výběru daně než o podmíněném osvobození.*“³² S právním názorem šestého senátu se ztotožňuji. Z pohledu jazykového výkladu se skutečně jedná o vhodnější pojmenování, nicméně terminologii zvolenou zákonodárcem považuji za vhodnou a v souladu s koncepcí zákona o spotřebních daních. Vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození jsou od daně zatímně osvobozeny a tento režim „osvobození“ vykazuje podobnosti jako v případě vybraných výrobků trvale osvobozených s tím rozdílem, že suspendovaná povinnost daň přiznat a zaplatit nastupuje v případě pominutí zákonných podmínek. Četnost případů neúmyslné záměny těchto dvou institutů má spíše marginální povahu. V této oblasti tedy neshledávám žádný důvod pro změnu, byť považuji termín „podmíněné odložení výběru daně“ za přesnější.

V ustanovení § 19 ZSD je vymezen okruh podmínek, jež musí být splněny, aby se vybraný výrobek nacházel právě v tomto režimu. Dle § 19 odst. 1, písm. a) a b) musí být vybraný výrobek

²⁹ § 3 odst. 1 písm. d) ZSD

³⁰ Článek 3 odst. 6 Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (přepřacované znění).

³¹ Jedná se o již neúčinný právní předpis, jenž byl nahrazen směrnicí Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (přepřacované znění).

³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015-45 (č. 3274/2015 Sb. NSS), bod 28.

umístěn v daňovém skladu nebo být dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz. Dopravou se rozumí přeprava vybraných výrobků mezi dvěma daňovými sklady nebo přeprava vybraných výrobků z daňového skladu oprávněnému příjemci. V obecné rovině se tedy jedná o tři podmínky, jež musí být naplněny alternativně. Citovaný zákon dále rozlišuje mezi dopravou na daňovém území České republiky a mezi členskými státy Evropské unie. Zákon ovšem připouští také situaci, kdy se v daňovém skladu nachází vybrané výrobky podmíněně osvobozené vedle výrobků již ve volném daňovém oběhu. Tyto výjimky budou blíže specifikovány v části věnované volnému daňovému oběhu.

2.3.1 Daňový sklad

Daňový sklad je tuzemskou legislativou chápán jako prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky.³³ V návaznosti na předchozí kapitolu se bude jednat v drtivé většině o vybrané výrobky podmíněně osvobozené od spotřební daně.³⁴ Ustanovení § 19 odst. 2 ZSD ve své podstatě rozděluje daňový sklad na dvě kategorie. V prvním případě se jedná o daňový sklad výrobní. V rámci tohoto daňového skladu se vybrané výrobky, vyrábí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. Ve druhém případě se jedná o daňový sklad nevýrobní³⁵, v jehož rámci jsou vybrané výrobky skladovány, zpracovávány, přijímány nebo odesílány. Zákonodárce terminologicky rozlišuje označení těchto skladů. Daňový sklad výrobní je zákonodárcem označován jako podnik, zatímco daňový sklad nevýrobní jako sklad. Jediným rozdílem mezi podnikem a skladem tedy je náplň v hlavní činnosti, tj. v rámci podniku je možné vybrané výrobky též vyrábět. Zbylé činnosti se v obou kategoriích daňových skladů shodují.

Zá účelem provozu daňového skladu minerálních musí být splněn výčet podmínek stanovených zákonem, jež určitá specifika ve srovnání s ostatními vybranými výrobky. Obecná úprava podmínek pro provozování daňového skladu je uvedena v ustanoveních §19a, 19b a 19c ZSD. Tyto podmínky jsou pro všechny vybrané výrobky shodné. Základním předpokladem pro provoz daňového skladu je získání příslušného povolení. V obecné rovině se provozovatelem daňového skladu může stát právnická nebo fyzická osoba, jež prostřednictvím místně příslušného celního úřadu podává návrh na vydání povolení k provozu daňového skladu. Z dikce zákona plyne, že samostatným daňovým skladem minerálních olejů však nemůže být čerpací stanice pohonných hmot ve smyslu § 19 odst. 2, písm. b). Dle mého názoru bylo záměrem zákonodárce při stanovení

³³ § 19 odst. 2 písm. a), b) ZSD

³⁴ V daňovém skladu se však vedle výrobků podmíněně osvobozených mohou vyskytovat také výrobky již ve volném daňovém oběhu § 19 odst. 5 a § 59 odst. 3 ZSD.

³⁵ Daňový sklad nevýrobní, alternativně též distribuční. Jedná se čistě o terminologická synonyma teorií obecně využívaná.

přímého zákazu především předcházení možným daňovým únikům ze strany provozovatelů čerpacích stanic. Další podmínkou pro vydání povolení je rovněž poskytnutí zajištění daně, které se poskytuje pro každý daňový sklad samostatně. Dle ustanovení § 58 ZSD činí celkové zajištění daně za jeden daňový sklad nejvýše 1 500 000 000 Kč.³⁶ Provozovatel daňového skladu tak může učinit složením nebo převodem peněžních prostředků na depozitní účet správce daně, alternativně finanční zárukou, kterou přijal správce daně. V případě, že nejsou pochyby o daňové spolehlivosti provozovatele, může být výše zajištění snížena.

Ustanovením §59 odst. 8 je dále rozšířen katalog podmínek daňového skladu minerálních olejů. Zákon vyžaduje, aby skladovací zařízení bylo pevně spojeno se zemí a užíváno v souladu se stavebním zákonem. Ve vztahu k této podmínce je dále odkazováno, na již neúčinná ustanovení § 119 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu. S ohledem na novelizaci stavebního zákona představují ustanovení § 230 a násl. zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon přímý ekvivalent. Skladovací zařízení daňového skladu musí být vybavena vhodným měřicím zařízením, které splňuje požadavky zákona upravujícího metrologii. Zákonem je stanovena minimální skladovací kapacita 50 000 litrů minerálních olejů s výjimkou zkapalněných ropných plynů. Tento daňový sklad musí disponovat skladovací kapacitou minimálně 200 000 litrů. Daňová sklady musí dále splňovat podmínky stanovené zvláštními právními předpisy, zejména zákona č. 17/1992 Sb., o životním prostředí zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a navazující právní předpisy. V odstavcích 9, 11, 12, 14 a 15 citovaného ustanovení jsou specifikovány některé výjimky z uvedených podmínek.

2.3.2 Doprava minerálních olejů v rámci tuzemských daňových skladů a EU

Doprava minerálních olejů v rámci daňových skladů probíhá v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve dvou zákonem stanovených případech. Musí se jednat o dopravu mezi daňovými sklady na daňovém území České republiky, nebo daňovým skladem na území České republiky a jiným daňovým skladem nacházejícím se v některém členském státě Evropské unie. Doprava minerálních olejů dle mého názoru bezpochyby spadá do kritické oblasti nakládání s těmito výrobky. Sledování pohybu zboží pod daňovým dohledem je i přes rozmanité nástroje dohledu celního orgánu náchylné k daňovým únikům v návaznosti na objem dopravovaných

³⁶ Ve srovnání s již neúčinnou právní úpravou se jedná o patnácti násobné navýšení celkového zajištění daně z původních 100 mil. Kč. Zákonem č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, byla tato částka navýšena na 1 500 000 000 Kč. Z důvodové zprávy č. 331/2014 Dz k zákonu č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., vyplývá, že se jedná o kompromis mezi nedostačující výší daňového zajištění a úplného zrušení stropu pro zajištění daně. Správce daně navrhl revizi ustanovení o daňovém zajištění s odkazem na významný potenciál daňových úniků vzhledem k povaze trhu.

výrobků. Zákonem je však za účelem minimalizace daňových úniků stanoven katalog povinností, jež musí být jak odesílajícím subjektem, tak příjímajícím subjektem bezpodmínečně splněn.

Doprava minerálních olejů v rámci tuzemských daňových skladů je ukotvena v ustanoveních § 24 a §58a ZSD. Zákon považuje za dopravu přesun minerálních olejů z daňového skladu do jiného daňového skladu, do místa výstupu nebo do místa přímého dodání a je zahájena okamžikem, kdy tyto výrobky opustí odesílající daňový sklad. Ukončení této dopravy je vázáno na převzetí výrobků příjemcem. V případě dovozu této komodity pak platí z místa dovozu do daňového skladu, do místa výstupu nebo do místa přímého dodání. Pro účely citovaného zákona je místem výstupu považováno místo, ze kterého minerální oleje opouští daňové území Evropské unie, alternativně místo, na kterém se vybrané výrobky nacházejí v okamžiku jejich propuštění do celního režimu vnějšího tranzitu. Tento způsob dopravy je zahájen okamžikem propuštění vybraných výrobků do celního režimu volného oběhu nebo celního režimu konečného užití a je ukončena potvrzením elektronického průvodního dokladu u místně příslušného celního úřadu³⁷. V případě místa přímého dodání absentuje legální vymezení tohoto pojmu. Toto vymezení není zřejmé ani z jiného právního předpisu, či důvodové zprávy. Z praktického hlediska se však bude jednat o místo, kde bude doprava minerálních olejů definitivně ukončena, tedy okamžikem převzetí příjemcem.³⁸ V souladu s dikcí § 22 odst. 2 jsou subjekty povinny poskytnout správci daně seznam míst přímého dodání. Dále platí, že provozovatel daňového skladu je povinen oznámit toto místo správci daně nejpozději tři dny před zahájením dopravy. Dle mého názoru absence legálního vymezení místa přímého dodání působí negativně. Jedná se o neméně významný způsob dopravy minerálních olejů, jež v současné právní úpravě působí zmatečně a měl by být zákonodárcem řádně vymezen.

Za účelem minimalizace vzniku daňových nedoplatků je zákonem stanovená povinnost zajištění daně ve skutečné výši, kterou by byl provozovatel daňového skladu či oprávněný odesílatel povinen přiznat a zaplatit při uvedení minerálních olejů do volného daňového oběhu. Jak již bylo zmíněno dříve, jednou z podmínek stanovenou zákonem pro získání povolení k provozu daňového skladu je poskytnutí daňového zajištění. Zákon v návaznosti na tuto podmínku umožňuje, aby toto zajištění odesílajícího daňového skladu bylo použito pro poskytnutí zajištění daně pro dopravu vybraného výrobku. O použití tohoto zajištění rozhodne správce daně místně příslušný tomuto daňovému skladu. V případě, že výše poskytnutého zajištění nedosahuje výše daně připadající na množství dopravovaných olejů, je provozovatel daňového skladu povinen poskytnout další zajištění daně tak, aby odpovídalo výši daně na množství dopravovaných olejů.

³⁷ § 3 odst. 1, písm. t), § 24 odst. 7 ZSD

³⁸ § 24 odst. 7 ZSD

Pokud nebude využito zajištění daně touto formou, bude postupováno v souladu s obecnými pravidly pro zajištění příslušné výše daně podle § 21 odst. 1 ZSD.

S dopravou vybraných výrobků je pevně spojená povinnost jejich řádné evidence. Z hlediska celního dohledu se jedná o jeden z dalších způsobů, jak efektivně vykonávat dohled nad vysoko zdanitelným zbožím v rámci České republiky a minimalizovat tak ztráty na daňových příjmech. S ohledem na dopravu minerálních olejů v rámci tuzemska, je v případě ukončení předmětné dopravy provozovatel daňového skladu povinen zapsat tyto výrobky do evidence podle § 37 nebo 38 ZSD. Současně vniká povinnost provozovateli daňového skladu bezodkladně umístit tyto výrobky do daňového skladu. Tato povinnost se nevztahuje na příjemce výrobků v místě přímého dodání, jelikož okamžikem jejich přijetí vstupují tyto výrobky do volného daňového oběhu.

2.4. Volný daňový oběh

V této části diplomové práce se dostáváme do druhého režimu, v jehož rámci je nakládáno s vybranými výrobky, pro účely této práce tedy minerálními oleji. Již z podstaty věci je účelem vybraných výrobků dostat se ke spotřebiteli k finální spotřebě. V tomto ohledu je nezbytné, aby minerální oleje přešly z režimu podmíněného osvobození do režimu volného daňového oběhu. S touto skutečností je spojeno několik podmínek, z nichž bezpochyby nejvýznamnější je povinnost přiznat a zaplatit příslušnou výši spotřební daně jejímu správci. Daňovému subjektu, který uvádí vybrané výrobky do tohoto režimu, tak vzniká povinnost zahrnout tyto skutečnosti v daňovém přiznání. V rámci této části bude pozornost věnována především zákonným podmínkám procesu přechodu z jednoho do druhého režimu, povinnostem provozovatele daňového skladu, okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit apod.

2.4.1. Povinnost příslušnou daň přiznat a zaplatit

Daňovému subjektu, jež uvedl minerální oleje do volného daňového oběhu vzniká povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.³⁹ Jedná se o základní podmínku přechodu výrobků z jednoho režimu do druhého. Tato povinnost se váže na určitý okamžik, jehož vymezení je zásadní zejména z hlediska zdaňovacího období. Mimo výrobu a uvedení výrobku do volného daňového oběhu na daňové území České republiky, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také při dovozu vybraných výrobků z jiných členských států EU nebo ze třetích zemí, které nejsou členskými zeměmi Evropské unie.⁴⁰ Z hlediska terminologie je nutné nezaměňovat vznik daňové povinnosti

³⁹ § 9 odst. 1) ZSD

⁴⁰ § 9 odst. 3) ZSD

a povinnosti příslušnou daň přiznat a zaplatit. Daňová povinnost vzniká daňovému subjektu výrobou nebo dovozem vybraného výrobku na daňové území Evropského společenství.

Základním okamžikem vzniku této povinnosti je tedy uvedením vybraného výrobku do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.⁴¹ Zákonem je definován okruh situací, které jsou považovány za uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Jedná se o již zmíněné vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, dále pak ztrátu nebo znehodnocení vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození, výroba vybraných výrobků však již mimo režim podmíněného osvobození od daně a dovoz vybraných výrobků, pokud tyto vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. Zákon považuje za uvedení do volného daňového oběhu dále skladování nebo dopravu vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné. Zde však platí výjimka, že nesmí být prokázáno jejich neoprávněné nabytí bez daně. Posledním okruhem, který zákon považuje za uvedení výrobků do volného oběhu, je neoprávněný vstup vybraných výrobků, u nichž celní dluh nezanikl.⁴²

Obecná úprava §9 ZSD povinnosti přiznat a zaplatit daň je dále specifikována ve vztahu k povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů. Tato speciální úprava je předmětem ustanovení §46 ZSD. Základním východiskem této speciální úpravy jsou dva způsoby nakládání s těmito minerálními oleji. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká mimo obecnou úpravu zcizením vlastnického práva k těmto olejům prodejem a dále použitím. Citované ustanovení je dále děleno ve vztahu k příslušným minerálním olejům s různými kódy nomenklatury explicitně stanoveným v §45 ZSD. V obecné rovině se tedy bude jednat o nejčastější způsob vzniku této povinnosti ve vztahu k samotnému mechanismu výběru spotřební daně.

V návaznosti na předchozí bych rád poukázal na vznik povinnosti spotřební daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Jádrem sporu bylo určení rozhodné doby pro vznik povinnosti spotřební daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit. Stěžovatelka přepravovala minerální oleje osvobozené od daně do jiného členského státu uživatelům, kterým je následně prodala. Podle názoru pátého senátu NSS vznikla stěžovatelce povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 47 zákona o správě daní a poplatků⁴³ a § 9 zákona o spotřebních daních, a byla tedy povinna podat daňové přiznání. Tímto okamžikem také započal běh prekluzivní lhůty. „Podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních „daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných

⁴¹ § 9 odst. 1 ZSD

⁴² § 3 odst. 1, písm. k) ZSD

⁴³ Běh prekluzivní lhůty není již vázán na vznik daňové povinnosti, ale na lhůtu pro podání daňového tvrzení dle §148 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

výrobků na daňové území Evropského společenství. Jak potom plyne z § 46 písm. a) téhož zákona, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 1 a 2, které nebyly zdaněny.“⁴⁴ Z citovaného úryvku rozsudku NSS lze demonstrovat chybné rozlišení vzniku daňové povinnosti, jež byla předmětem dřívější kapitoly, a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Problematictější jsou závěry senátu NSS ohledně počátku běhu prekluzivní lhůty, tedy okamžikem prodeje minerálních olejů osvobozených od spotřební daně, byť se jednalo o minerální oleje od spotřební daně osvobozené. Posledním, zjevně nejpodstatnějším problémem, je skutečnost, že se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou daňového režimu předmětných minerálních olejů. Zcela opomněl otázku, z jakého titulu jsou tyto minerální oleje (ne)zdaněny. V končeném důsledku tak NSS judikoval, že všechny nezdaněné minerální oleje podléhají stejnému režimu. Tento právní názor pátého senátu je přinejmenším alarmující, jelikož ve své podstatě znamená, že povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň u minerálních olejů vzniká vždy, když jsou tyto minerální oleje předmětem prodeje a nebyly doposud zdaněny. Dle judikovaného názoru tedy není rozhodující, zda jsou tyto minerální oleje od spotřební daně osvobozeny, či se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Ústavní soud vyhodnotil tento postup jako přípustný a ústavní stížnost stěžovatelky odmítl pro zjevnou neopodstatněnost.⁴⁵ Dle mého názoru se jedná o absurdní závěr, jenž v praxi může mít obrovský dopad na subjekty oprávněné k nakládáním s minerálními oleji, zejména ve vazbě na jejich prodej v rámci osvobození od spotřební daně. Shledávám však odstranění pojmového nesouladu vzniku daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit pomocí nového ustanovení § 148 daňového řádu jako pozitivní. Otázkou zůstává, do jaké míry bude tento flagrantní rozsudek aplikován celními orgány České republiky.

S povinností daň přiznat a zaplatit také souvisí vedení daňové evidence daňového subjektu. V tomto ohledu především předložení souhrnného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období správci daně. Zdaňovacím obdobím je pro účely správy spotřební daně z minerálních olejů kalendářní měsíc.⁴⁶ Dle §18 citovaného zákona je příslušný daňový subjekt povinen předložit daňové přiznání nejpozději do 25. dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byly předmětné vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu.⁴⁷ Při dovozu minerálních olejů je pro účely daňového přiznání rozhodující celní prohlášení. Tento doklad předkládá daňový subjekt na místo daňového přiznání.⁴⁸

V návaznosti na předložení daňového přiznání vzniká povinnost daňového subjektu daň zaplatit. Lhůta pro zaplacení daně z minerálních olejů je podmíněna její splatností. V obecné rovině

⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, sp. zn. 5 Afs 2/2015

⁴⁵ Usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. I. ÚS 2762/16

⁴⁶ § 17 ZSD

⁴⁷ § 18 odst. 1 ZSD

⁴⁸ § 18 odst. 2 ZSD

je daň splatná, uplynula-li lhůta její splatnosti. Spotřební daň z minerálních olejů je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.⁴⁹

2.4.3. Vrácení spotřební daně

Institut vrácení spotřební daně představuje nástroj, jímž mohou zákonem oprávněny subjekty neboli plátcí předmětné daně, nárokovat vrácení již odvedené spotřební daně. Tento institut se vyznačuje několika specifiky, jež budou v této části podrobně rozepsány. V předmětném zákoně je tento institut ukotven v ustanovení §14. Zákonem je definováno několik okruhů situací, které jsou předpokladem vzniku nároku na vrácení daně. Nárok na vrácení daně vzniká subjektu okamžikem propuštění těchto výrobků do celního režimu vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku. Z dikce zákona plyne povinnost plátce daně prokázat výstup těchto výrobků z daňového území Evropské Unie.⁵⁰ Tímto legislativním řešením je zachován princip zdanění v zemi spotřeby a princip jednorázového zdanění. Vývoz vybraných výrobků mimo území společenství je nevyhnutelně spojen s možností daňových úniků. Především v případě, kdy subjekt deklaruje výstup výrobků z daňového území společenství, daň je následně vrácena, avšak výrobky se stále nachází na daňovém území společenství. Z tohoto důvodu je spotřební daň vrácena, až na základě důkladného prokázání skutečnosti o výstupu výrobků z daňového území společenství.

Druhým okruhem, který se považuje za vznik nároku na vrácení daně je uvedení výrobků v režimu volného daňového oběhu zpět do režimu podmíněného osvobození. V návaznosti na uvedení výrobků zpět do režimu podmíněného osvobození vzniká nárok provozovateli daňového skladu, jež tyto výrobky uvedl do režimu volného daňového oběhu a které byly vráceny kupujícím jako nepřevzaté nebo z důvodu vypořádání uplatnění práv z vadného plnění. V návěti citovaného ustanovení je stanovena logická podmínka vrácení spotřební daně pouze v případě, kdy provozovatel daňového skladu neobdržel úplatu za tyto výrobky, nebo tuto úplatu kupujícímu vrátil.⁵¹ Hlavním smyslem tohoto ustanovení je zachovat výrobky, jež se nachází v daňovém skladu, toliko v režimu podmíněného osvobození.

Dle dikce druhého odstavce citovaného paragrafu dále vzniká nárok na vrácení spotřební daně dnem splnění poslední ze všech podmínek pro vrácení spotřební daně při dodání výrobku do jiného členského státu EU pro účely podnikání.⁵² Jedná se například o situaci, kdy česká společnost za úplatu dodá určité množství minerálních olejů německé společnosti pro účely jejich podnikatelské činnosti. České společnosti vzniká nárok na vrácení příslušné spotřební daně

⁴⁹ § 18 odst. 5 ZSD

⁵⁰ § 14 odst. 1, písm. a) ZSD

⁵¹ § 14 odst. 1, písm. b) ZSD

⁵² § 14 odst. 2 ZSD

odvedené z těchto minerálních olejů. Podmínky, jež musí být pro vznik nároku naplněny jsou stanoveny v písmenech a) až e) §14 odst. 2 ZSD.

V rámci třetího odstavce je řešena situace zasílání zdaněných výrobků fyzické osobě do jiného členské státy Evropské unie. Plátcí daně, který předloží doklad o zaplacení spotřební daně za vybrané výrobky na daňovém území České republiky, tyto následně odešle fyzické osobě nacházející se v jiném členském státě EU a předloží také doklad o zaplacení spotřební daně za vybrané výrobky v tomto jiném členském státě vzniká vůči správci daně nárok na její vrácení s ohledem na zachování principu jednorázového zdanění. Ztráta, znehodnocení či jiné porušení podmínek zasílání vybraných výrobků je předmětem druhé části citovaného odstavce. Plátce daně pro vznik nároku nebude z logiky daně věci správci daně předkládat potvrzení o zaplacení daně v jiném členském státě, ale pro účely vznik nároku je plátce daně povinen prokázat, že došlo k nepředvídatelné ztrátě, znehodnocení nebo částečnému znehodnocení. Plátce daně předkládá doklad o zaplacení spotřební daně v tomto členském státě, ve kterém ztrátou, znehodnocením nebo jiným porušením podmínek zasílání došlo ke vzniku povinnosti předmětnou daň přiznat a zaplatit.⁵³

Čtvrtým okruhem skutečností, jež zakládají nárok na vrácení spotřební daně, je nepředvídatelná ztráta či znehodnocení vybraných výrobků uvedených do volného oběhu. Tato speciální skutková podstata se vztahuje pouze na oprávněné příjemce nebo výrobce, jež současně nejsou provozovateli daňového skladu a předmětné vybrané výrobky vlastní. Pro tyto subjekty obecně platí zákaz skladování vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození. Zákonodárcem je takto řešena situace, kdy dojde k nepředvídatelné ztrátě či znehodnocení a vrací tak peněžita plnění uhrazená za vybrané výrobky, k jejichž spotřebě v důsledku zásahu vyšší moci nikdy nedojde. Dle mého názoru se jedná o spravedlivé legislativní řešení, jež je zcela opodstatněné a působí vůči plátcům daně příznivě. Dokážu si však představit situaci, kdy je toto řešení zneužito s úmyslem způsobit nemalé daňové nedoplatky. Jak již bylo několikrát v této práci zmíněno, minerální oleje představují vysoko zdanitelné zboží, jehož likvidita je v současné době bezrozporná. Předmětný legislativní způsob řešení této situace dle mého názoru postrádá příslušné mechanismy pro minimalizaci daňových úniků. Dle mého názoru je skutečnost úmyslného krácení daňového poplatku využitím institutu vrácení daně prostřednictvím ztráty či znehodnocení velmi reálná. Pro uplatnění nároku vrácení je příslušný daňový subjekt povinen uplatnit do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.⁵⁴

⁵³ § 14 odst. 3, písm. a), b) ZSD

⁵⁴ § 18 odst. 1, věta za středníkem ZSD

Obecná úprava vrácení daně je dále specifikována ve vztahu k minerálním olejům. Speciální úprava institutu vrácení daně je předmětem ustanovení §54 ZSD. Obecná pravidla předestřená v úvodu této části se analogicky uplatní i pro speciální případy vrácení daně. Jelikož se vybrané výrobky přesouvají z režimu volného oběhu do režimu podmíněného osvobození, je nutné, aby příslušná spotřební daň byla uhrazena a jednalo se tak o minerální oleje již zdaněné.

Provozovateli daňového skladu vzniká nárok na vrácení daně zejména dnem, kdy přijme k přepracování nebo úpravě zdaněné minerální oleje znečištěné či nezáměrně smíšené. Druhou skupinou případů je přijetí zdaněných minerálních olejů, které vstupují jako materiál do vyráběných nebo zpracovávaných minerálních olejů. Bude se tedy jednat především o minerální oleje, jež představují vstupní materiál při výrobě jiného minerálního oleje. Dále je možné uplatnit nárok na vrácení daně v případě, přijetí zdaněných minerálních olejů určených pro technologické účely přímo související s výrobou. Poslední skupinou jsou minerální oleje, které byly uvedeny do volného daňového oběhu a kterých ještě nedošlo k jejich prodeji. Provozovatel daňového skladu tak může učinit nejpozději druhý pracovní den po dni jejich uvedení do volného daňového oběhu. Při splnění těchto podmínek je přiznán provozovateli nárok na vrácení spotřební daně a předmětné minerální oleje jsou opětovně uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně.⁵⁵

Okruh subjektů, jež disponují nárokem na vrácení spotřební daně je dále rozšířen ustanovením § 56 ZSD. Nárok na vrácení daně mají také fyzické či právnická osoby, jež užívají tyto oleje pro výrobu tepla. Katalog podmínek, jejichž splněním vzniká nárok na vrácení daně je explicitně stanoven v prvním odstavci citovaného ustanovení. Musí se jednat o minerální oleje⁵⁶, jež byly nakoupeny za cenu včetně daně, vyrobeny pro vlastní spotřebu nebo přijaty v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále se musí jednat o minerální oleje prokazatelně označované a obarvené podle části páté a prokazatelně použité pro výrobu tepla. Za kumulativního splnění všech podmínek dle prvního odstavce na vzniká subjektu nárok na vrácení daně dnem spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla.⁵⁷ Způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla, způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků jsou předmětem vyhlášky č. 413/2003 Sb. Na základě tohoto prováděcího právního předpisu je stanovena výše nároku na vrácení spotřební daně⁵⁸ a vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů.⁵⁹ Rozhodným údajem pro stanovení

⁵⁵ § 54 odst. 2 ZSD

⁵⁶ Jedná se o minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen "topné oleje")

⁵⁷ § 56 odst. 1) ZSD

⁵⁸ § 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků

⁵⁹ Tamtéž, § 2.

výše nároku je výsledek měření prokazatelně použitých minerálních olejů pro výrobu tepla za zdaňovací období. Zákon o spotřebních daních však neuvádí, jakým způsobem má být toto měření uskutečněno. Subjekt povinný k dani musí v souladu s břemenem tvrzení a důkazním toliko prokazatelně doložit spotřebu topných olejů. Ze strany Orgánů celní správy ČR je však doporučováno provádět měření pomocí průtokoměru nebo hladinoměru, jelikož se jedná o spolehlivé způsoby měření a dále spotřeba zjištěná a prokazovaná údaji z měřidla bude prokazatelná snáze.⁶⁰

Spotřební daň může být subjektu vrácena i v případě ostatních benzinů. Fyzické či právnické osoby mohou nárokovat vrácení spotřební daně v souladu s ust. § 56a když subjekt řádně prokáže, že ostatní benziny nakoupil za cenu včetně daně, vyrobil je pro vlastní spotřebu nebo přijal v režimu podmíněného osvobození od daně. Tento subjekt musí následně správci daně prokázat, že tyto benziny použil v rámci své podnikatelské činnosti. Musí se jednat o jiný způsob využití než prodej, pohon motorů, výroba tepla nebo výroba směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZSD. Nárok na vrácení daně subjektu vzniká dnem spotřeby ostatním benzinů v mezích pravidel stanovených v předchozí větě.

Poslední specifickou skupinou subjektů, jež mohou nárokovat vrácení spotřební daně jsou subjekty užívající minerální oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese v souladu s § 57 ZSD. Zelená nafta představuje daňové zvýhodnění vybraných minerálních olejů používaných jako pohonné hmoty v zemědělské prvovýrobě a vychází ze směrnice 2003/96/ES.⁶¹ Daňové zvýhodnění určité skupiny zemědělců v roce 2013 bylo sníženo z původních 60 % na 40 % a v roce 2014 byla zelená nafta zrušena úplně. Jedním z nosných argumentů proti zrušení tohoto opatření bylo nesystémové zvýhodnění vybrané skupiny zemědělců před ostatními skupinami, včetně ostatních podnikatelů v samotném sektoru zemědělství. Od 1. ledna 2016 je účinné daňové zvýhodnění pro subjekty podnikající v nejen v zemědělské prvovýrobě, jak rostlinné, tak živočišné, ale také v lesnictví. Po změně politického vedení došlo ke znovuoobnovení zelené nafty a rozšíření okruhu subjektů, jež mohou toto zvýhodnění nárokovat. Subjekt provozující výdělečnou činnost, provádí-li zemědělskou prvovýrobu dle § 57 odst. 6 písm. a), má nárok na vrácení paušálně stanovené částky 8 500 Kč za 1 000 l minerálních olejů spotřebovaných pro tyto účely.⁶² Do této skupiny spadá živočišná i rostlinná výroba a rybníkářství podle zákona upravující rybníkářství. Konsolidační balíček představil výrazné změny na poli vrácení

⁶⁰ Celní správa ČR, Informace pro daňové subjekty [online]. Č. j. 46424/2021-900000-231, dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/mineraly/Informace/Informace_21_46424.pdf

⁶¹ Jedná se o výraz harmonizace na komunitární úrovni. Členské státy mají možnost uplatňovat až nulovou úroveň zdanění energetických produktů používaných pro zemědělské a zahradnické práce, při chovu ryb a v lesnictví čl. 15 odst. 3 směrnice Rady č. 2003/96/ES.

⁶² § 57 odst. 6) ZSD

daně. Zemědělci mimo jiné již nemusí předkládat důkazní prostředky s daňovým přiznáním dle § 57 odst. 9 ZSD. Osoba uplatňující nárok na vrácení daně předloží tyto prostředky až na případnou výzvu správce daně. Subjekt provádějící hospodaření v lese nebo zemědělskou prvovýrobu, na kterou nelze uplatnit sazbu dle § 57 odst. 1, písm. a), má nárok na paušálně určené daňové zvýhodnění 3 380 Kč za 1 000 l. Prováděcím předpisem vztahujícím se k citovaným ustanovením je vyhláška č. 79/2019 Sb., jež správci daně stanovuje způsob výpočtu výše daňového zvýhodnění.⁶³

2.4.4. Osvobození od spotřební daně

Osvobození od spotřební daně představuje speciální režim vybraných výrobků, jež ve volném daňovém oběhu obíhají nezatíženy spotřební daní, přesněji řečeno osvobozeny od spotřební daně. Osvobození od spotřební daně představuje formu osvobození trvalého, alternativně označováno též jako běžné, na rozdíl od podmíněného osvobození od daně, jež představuje toliko zatímní režim. Obecná právní úprava osvobození je předmětem ustanovení §11 ZSD. Speciální právní úprava věnována minerálním olejům je pak předmětem ustanovení §49 ZSD. Trvalost osvobození od spotřební daně je však vázána na podmínky explicitně stanoveny v zákoně. Jejich porušením tak v určitých případech může dojít ke vzniku povinnosti spotřební minerální oleje přiznat a zaplatit.

Obecný katalog výrobků, jež jsou osvobozeny od spotřební daně, a tedy pro všechny výrobky společný, je stanoven v ustanovení §11 ZSD. Prvním okruhem jsou vybrané výrobky dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty. V této části zákonodárce odkazuje na podmínky uvedené v ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jež musí být splněny apriori.⁶⁴ Obecnou podmínkou podle ZDPH je příležitostný dovoz zboží, pokud je toto zboží určeno k osobní potřebě a dále z povahy ani množství zboží nelze usuzovat, že je dováženo pro obchodní účely. Speciální ustanovení věnované minerálním olejům explicitně stanoví maximální přípustné množství. Pro účely osvobození od daně je toto množství stanoveno pohonnými hmotami v běžné nádrži motorového dopravního prostředku a nejvýše deset litrů v přenosné nádrži. Výše uvedené podmínky musí být naplněny kumulativně.⁶⁵

Druhým okruhem vybraných výrobků osvobozených od daně jsou výrobky nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu nebo válečného stavu. Jedná se o okrajové případy a pro účely této práce jim nebude dále věnována pozornost.⁶⁶

⁶³ Vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese)

⁶⁴ § 11 odst. 1, písm. a) ZSD a §71 an. ZDPH

⁶⁵ § 71f ZDPH

⁶⁶ § 11 odst. 1 písm. b) ZSD

Od spotřební daně jsou dále osvobozeny výrobky dovezené nebo dopravené z území jiného členského státu na daňové území České republiky pro ozbrojené složky, jež se podílejí na obranném úsilí v rámci společné bezpečnostní a obranné politiky Evropské unie, a dále pro ozbrojené složky států, které jsou členy Organizace Severoatlantické smlouvy, s výjimkou ozbrojených sil České republiky. Další specifickou skupinou vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně jsou výrobky dovezené na daňové území České republiky pro osoby požívající výsad a imunit podle smluv, které jsou součástí českého právního řádu.⁶⁷

Posledním specifickým okruhem jsou vybrané výrobky, jež jsou od spotřební daně osvobozeny pouze v případě, že naplňují podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu se jedná o výrobky dovezené ze třetích zemí a výrobky dovezené mezinárodními organizacemi nebo jejich členy. Tyto výrobky jsou od spotřební daně osvobozeny, pokud v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami či úmluvami, jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty.⁶⁸ Tento obecný katalog osvobození od daně má v návaznosti na spotřební daň z minerálních olejů spíše marginální charakter.

Zcela zásadní význam pro účely této diplomové práce má osvobození od spotřební daně, jež uplatňují subjekty v rámci své podnikatelské činnosti. Speciální úprava osvobození od daně z minerálních olejů je předmětem ustanovení §49 ZSD. Toto ustanovení odkazuje na jednotlivé minerální oleje z katalogu předmětu spotřební daně z minerálních olejů, specifikovaných v §45 ZSD. Spletitost vymezení daňového osvobození, obdobně jako u vymezení předmětu spotřební daně, je dána především z důvodu četnosti druhů minerálních olejů, z nichž některé jsou označeny toliko příslušným kódem nomenklatury.

V prvé řadě jsou od spotřební daně osvobozeny minerální oleje uvedené v §45 odst.1 ZSD. Jedná se zřejmě o nejširší a v praxi nejběžnější okruh minerálních olejů. Do této skupiny spadají především motorové benziny a motorová nafta⁶⁹. Dále se jedná o ostatní benziny, lehké topné oleje, petrolej, kerosin, těžké topné oleje, odpadní oleje a v neposlední řadě též zkapalněné ropné plyny a bioplyn. Osvobození těchto minerálních olejů od spotřební daně připadá v úvahu za situace, kdy jsou použity pro jiným účele, než je pohon motorů nebo výroba tepla.⁷⁰ V souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů došlo s účinností k 1. 1. 2024 ke zrušení institutu vrácení spotřební daně

⁶⁷ V této části ZSD odkazuje na předpisy vztahující se k osobám požívajícím výsad a imunit, například vyhláška ministra zahraničních věcí č. 157/1964 Sb., o Vídeňské úmluvě o diplomatických stycích, vyhláška ministra zahraničních věcí č. 21/1968 Sb., o Úmluvě o výsadách a imunitách mezinárodních odborných organizací apod.

⁶⁸ § 11 odst. 1, písm. f) a g)

⁶⁹ Legálním pojmem pro motorovou naftu je plynový olej, jak vyplývá z § 45 odst. 1 písm. b) ZSD

⁷⁰ § 49 odst. 1 ZSD

z minerálních olejů, jež byly užity v rámci metalurgických procesů či mineralogických postupů.⁷¹ Z důvodové zprávy vyplývá, že minerální oleje užity v rámci metalurgických procesů nebo mineralogických postupů jsou od spotřební daně osvobozeny podle § 49 odst. 1. Osvobození se vztahuje na tyto minerální oleje pouze v případě, že nejsou použity pro pohon motorů nebo výrobu tepla.⁷²

Ostatní benziny jsou od daně osvobozeny v případě, kdy jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně. Navazující podmínkou pro uplatnění osvobození od daně je předložení průkazu živnostenského oprávnění pro výrobu a dovoz chemických látek a chemických přípravků nabyvatele prodávajícímu.⁷³

Minerální oleje podle prvního odstavce jsou dále osvobozeny v případě, že byly spotřebovány ve výrobním daňovém skladu, ve kterém byly vyrobeny nebo zpracovány. V tomto případě však ze zákona vyplývá podmínka, že spotřeba těchto minerálních olejů musí přímo souviset s výrobní činností.⁷⁴ Dle mého názoru se jedná zcela o logické pravidlo, jehož účelem je legitimním způsobem zamezit daňovým únikům v souvislosti se spotřebováním minerálních olejů v rámci jednoho subjektu, daňového skladu. Stále se však jedná o velmi rizikovou, zdánlivě transparentní oblast nakládání s minerálními oleji, jež vystavuje vysoko zdanitelné zboží mimo přímý dohled správce daně.

Zásada zákazu použití minerálních olejů pro pohon motorů nebo výrobu tepla je za určitých okolností prolomena. Osvobozeny od spotřební daně jsou letecké pohonné hmoty benzinového typu v případě, že jsou využity jako pohonné hmoty pro jiný druh letů než pro soukromé rekreační létání. V praxi se tedy bude jednat o využití pohonných minerálních olejů v rámci podnikatelské činnosti, zejména letecké dopravy a přepravy cestujících nebo zboží. V souvislosti s konsolidačním balíčkem se toto daňové zvýhodnění týká toliko přeshraničních letů. Osvobození od daně se netýká vnitrostátní letecké činnosti. Obdobně jsou osvobozeny od spotřební daně minerální oleje používané k výrobě tepla nebo jako pohonná hmota plaveb po vodách jak daňovém území České republiky, tak na daňovém území společenství. Z osvobození od spotřební daně jsou taktéž vyňaty minerální oleje používané pro soukromá rekreační plavidla. V porovnání s ostatními druhy dopravy se jedná o nerovnoměrné daňové zatížení subjektů podnikajících v tomto odvětví. Z pohledu veřejných financí by se však jednalo o drastický pokles na příjmové stránce v případě, že by byly osvobozeny také minerální oleje využívány v silniční či

⁷¹ Zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, došlo mimo jiné ke zrušení § 55 ZSD

⁷² Důvodová zpráva k zákonu č. 349/2023 Sb., změna některých zákonů v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, zvláštní část, str. 467.

⁷³ § 49 odst. 2 ZSD

⁷⁴ § 49 odst. 3 ZSD

železniční dopravě. Silniční doprava zboží je meziročně zastoupena v průměru 70 %. Osvobození minerálních olejů pro tyto podnikatelské účely by představovalo zcela nekoncepční řešení, jež by neúměrně poškodilo příjmy státního rozpočtu.

Druhou skupinou osvobozenou od spotřební daně jsou minerální oleje uvedené v § 45 odst. 2. V obecné rovině se jedná o směsi minerálních olejů, jež jsou předmětem předchozího odstavce. Pro tuto skupinu platí identická, již předestřená pravidla. Základní podmínkou je použití směsí pro jiné účely než pohon motorů či výroba tepla.⁷⁵ Osvobozené od spotřební daně jsou dále směsi minerálních olej, jež byly vyrobeny ve výrobním daňovém skladu a v jeho rámci v souvislosti s výrobou také spotřebovány. Od daně jsou dále osvobozeny směsi minerálních olejů a kvasného, bezvodého a zvláště denaturovaného lihu, jež jsou využívány jako testovací pohonné hmoty pro vybraná motorová vozidla v rámci schválených pilotních projektů.⁷⁶ Jedná se především o projekty zaměřené na vývoj nových palivových směsí.⁷⁷

Minerální oleje vymezené toliko příslušným kódem nomenklatury v ustanovení §45 odst. 3 jsou od spotřební daně osvobozeny pouze v případě jejich spotřeby v rámci výrobního daňového skladu, ve kterém byly vyrobeny nebo zpracovány a tato spotřeba přímo souvisí s výrobní činností.⁷⁸ Dle přímo použitelného předpisu Evropské unie se jedná například o sójové oleje, olivové oleje, palmové oleje, slunečnicové olej a jejich frakce, benzen, naftalen, minerální oleje a oleje ze živičných nerostů a podobně.⁷⁹

Poslední okruh představují minerální oleje vymezené v ustanovení §45 odst. 6. Jedná se o vybrané výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2701 až 2715, s výjimkou těch výrobků, jež jsou předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a dále předmětem daně z pevných paliv. U těchto výrobků je přípustné osvobození od daně pouze v případě jejich využití pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla.⁸⁰

Osvobození od spotřební daně přichází v úvahu také v případě technicky zdůvodněných skutečných ztrát. Ustanovení § 49 odst. 9 ZSD nabízí daňovému subjektu uplatnit možnost osvobození od daně v případě vzniklých ztrát při výrobě, dopravě či skladování minerálních olejů.⁸¹ Technicky zdůvodněné ztráty určuje správce daně na základě posouzení charakteru činnosti daňového subjektu a obvyklé výše ztráty při výrobě obdobnými daňovými subjekty při stejné činnosti. Ve srovnání s již neúčinnou právní úpravou si výši technicky zdůvodněné ztráty neurčují

⁷⁵ § 49 odst. 1 ZSD

⁷⁶ § 49 odst. 8 ZSD

⁷⁷ § 3 odst. 1 písm. o) ZSD

⁷⁸ § 49 odst. 3 ZSD

⁷⁹ Nařízení komise (EU) 2022/1998 ze dne 20. září 2022, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

⁸⁰ § 49 odst. 1 ZSD

⁸¹ § 3b odst. 2 písm. a) ZSD

sami výrobci, nýbrž správce daně na základě posouzení zákonem stanovených okolností. Ztráty vzniklé daňovému subjektu v důsledku dopravy či skladování minerálních olejů a způsob jejich výpočtu pak vychází z vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu.⁸² Samotná výše technicky zdůvodněných ztrát vzniklých při dopravě minerálních olejů je vypočtena na základě součinu množství dopravovaných minerálních olejů a příslušného koeficientu ztrát.⁸³ Výše technicky zdůvodněných ztrát vzniklých při skladování minerálních olejů je vypočtena na základě vzorce uvedeného v příloze citované vyhlášky.⁸⁴

2.5 Komunitární pohled

Česká republika se vstupem do Evropské unie zavázala této instituci přenést část svých svrchovaných pravomocí v oblasti tvorby práva.⁸⁵ Z tohoto pohledu je komunitární úprava spotřebních daní stěžejním pramenem společně s úpravou vnitrostátní. Spotřební daň z minerálních olejů spadá do oblasti daní, kde členské státy uplatňují výlučnou pravomoc. Sazbu spotřební daně tedy členské státy určují dle svého uvážení při dodržení minimální sazby spotřební daně stanovené směrnicí Rady 2003/96/ES.⁸⁶ Snaha o komunitární harmonizaci se však projevila v několika podoblastech, jež byly zmíněny v předchozí kapitole. Daňové zatížení je v rámci Evropské unie je stále rozličné. Komunitární pojetí spotřební daně z minerálních olejů představuje perspektivu, která klade důraz na společenství a sdílení odpovědnosti v jeho rámci. Tato koncepce se zaměřuje na to, jakým způsobem lze spotřební daně využít k podpoře společných cílů, zejména v oblastech životního prostředí, udržitelnosti a sociální spravedlnosti.

Tyto společné cíle vytváří daňovou politiku Evropské unie. Cílem spotřebních daní v rámci EU je dosáhnout ekonomických, sociálních a environmentálních cílů Unie. Tyto zahrnují podporu udržitelných ekonomických aktivit, snížení negativních účinků spojených se spotřebou určitých produktů a financování veřejných rozpočtů. Jak již bylo zmíněno, Evropská unie stanovila minimální sazby spotřebních daní pro členské státy především za účelem harmonizaci daňových politik. Sekundárním účel představuje zabránění nežádoucí daňové konkurence. Tímto způsobem do jisté míry zajišťuje rovné podmínky snižuje riziko daňových úniků.

⁸² Vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů

⁸³ Tamtéž § 2 odst. 1.

⁸⁴ Tamtéž § 2 odst. 2

⁸⁵ Čl. 10a ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

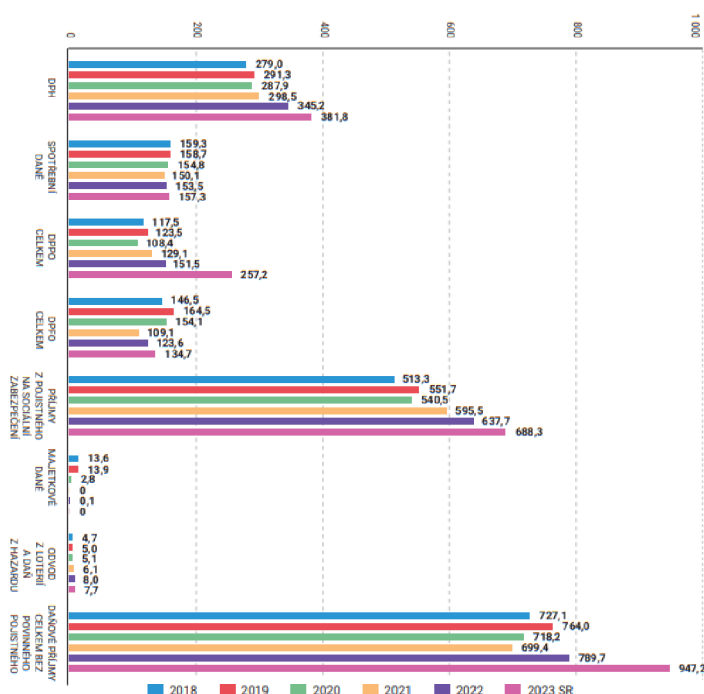
⁸⁶ Čl. 4 směrnice Rady 2003/96/ES

3. Spotřební daň z minerálních olejů v kontextu státního rozpočtu

Spotřební daně sensu lato představují velmi významnou složku příjmů státního rozpočtu a Státního fondu dopravní infrastruktury. Spotřební daně jsou na příjmové straně státního rozpočtu meziročně zastoupeny v průměru 10 % a oscilují u hranice 160 miliard CZK, z čehož více než polovina připadá právě na spotřební daň z minerálních olejů. Důležitým aspektem této daně je její fiskální význam. Tento význam je stěžejní, neboť největší podíl na výnosu spotřebních daní připadá právě na daň z minerálních olejů. Z celkového inkasa spotřebních daní jsou minerální oleje meziročně zastoupeny v průměru 53 %.⁸⁷ Zvyšování sazeb spotřební daně z minerálních olejů nemá za následek snížení poptávky. Tato neelastická poptávka do určité míry zaručuje stabilitu a předvídatelnost příjmů státního rozpočtu plynoucí z odvodů spotřební daně z minerálních olejů. Postupné přecházení od spalovacích motorů k elektromobilitě tak může mít v budoucnu významný dopad v návaznosti na spotřebu pohonných hmot. V současné době se však stále jedná o marginální skupinu.

3.1 Státní závěrečné účty a období 2018–2022

Zá účelem vyhodnocení skutečného dopadu spotřební daně z minerálních olejů na příjmové straně státního rozpočtu je rozhodující vycházet především ze státního závěrečného účtu. Tento dokument představuje výsledný stav hospodaření s veřejnými financemi za příslušný kalendářní rok.



⁸⁷ Vlastní výpočet na základě hodnot z tabulky - Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy a Celní správy za rok 2022*. TABULKA Č. 1: INKASO DANÍ A CEL [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-12-31_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2022.pdf

Spotřební daně se v oblasti daňových příjmů státního rozpočtu dlouhodobě umísťují na třetím místě za příjmy z DPH a pojistného na sociální zabezpečení a pohybují nad hranicí 150 mld. Kč. Při srovnání údajů z předmětné tabulky, lze pozorovat klesající trend. Zlomový bod přišel v roce 2021, kdy se na spotřebních daních vybralo pouze 150,1 mld. Kč. Ve srovnání s předchozím kalendářním rokem se jedná o pokles 3,7 mld. Kč. Do jisté míry optimistické číslo přinesl konec roku 2022, kdy příjmy státního rozpočtu meziročně vzrostly o 3,5 mld. Kč. Ministerstvo financí však očekávalo příjmy ve výši 158,6 mld. Kč a jedná se tedy o značný rozdíl. Tento pokles byl způsoben především různými opatřeními vlády na zmírnění dopadu inflace. V souvislosti se spotřebními daněmi se jednalo o zatímní snížení sazby spotřební daně na pohonné hmoty. Z tabulky dále vyplývá, že ministerstvo financí předpokládalo příjmy ze spotřebních daní za rok 2023 ve výši 157,3 mld. Kč. Příjmová strana státního rozpočtu za rok 2023 však ve skutečnosti vykazala pouze 148 mld. Kč.⁸⁹ Jedná se o největší pokles na příjmové straně od roku 2015, co se spotřebních daní sensu lato týče. Státní rozpočet však zaznamenal nárůst příjmu ze spotřební daně z minerálních olejů o téměř 3 % ve srovnání s předchozím rokem.

Příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů jsou významným zdrojem pro státní rozpočet České republiky. Vzhledem k vysoké spotřebě pohonných hmot v České republice jsou tyto příjmy dlouhodobě stabilní a předvídatelné. Tato stabilita přispívá k plánování státních výdajů a investic do různých oblastí, jako je infrastruktura, doprava, životní prostředí a další. Z výročních zpráv Celní správy ČR a souvisejících dokumentů vyplývá, že minerální oleje jsou na celkovém inkasu spotřební daně zastoupeny v průměru 53 % a meziročně se pohybují u hranice 85 miliard Kč. Inkaso spotřební daně z minerálních olejů v roce 2022 dosáhlo 82 miliard Kč.⁹⁰ Pokud zhodnotíme celkové daňové příjmy státního rozpočtu, jež v roce 2022 dosáhly téměř 790 miliard Kč, tak příjem státního rozpočtu ze spotřební daně z minerálních olejů v roce 2022 tvořil 10,7 % z celkových daňových příjmů. Jedná se tedy o více než jednu desetinu. Na základě tohoto ukazatele lze usoudit, že spotřební daň z minerálních olejů skutečně představuje velmi významnou složku daňových příjmů státního rozpočtu a její absence by se nahrazovala velmi složitě. Z pohledu dlouhodobého vývoje inkasa spotřební daně z minerálních olejů představují výroční zprávy Celní správy České

⁸⁸ Ministerstvo financí České republiky. *Státní rozpočet 2023 v kostce – Vývoj celkových a vybraných daňových příjmů v letech 2018–2023 v mld. Kč* [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2023-03-28_Statni-rozpocet-2023-v-kostce_v02.pdf

⁸⁹ Ministerstvo financí České republiky. *Schodek rozpočtu nižší než plán. Státní rozpočet hospodařil v roce 2023 s deficitem 288,5 mld. Kč oproti plánovaným 295 mld. Kč* [online]. mfcr.cz, 4. ledna 2024 [cit. 23. února 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2024/pokladni-plneni-sr-54299>

⁹⁰ Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva o činnosti Celní správy České republiky za rok 2022*. Tabulka č. 7: Inkaso SPD [online]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Documents/VZ_CS_2023.pdf

republiky a zprávy o činnosti Finanční správy a Celní správy významný pramen. K 31. prosinci 2018 vykázala příjmová stránka státního rozpočtu příjmy z této daně ve výši 90 miliard Kč. Následující rok došlo k mírnému nárůstu spotřeby, jež se promítl v inkaso ve výši 92,4 miliard Kč. Spotřeba minerálních olejů v důsledku celosvětové pandemie koronaviru prudce klesla a s tím i příjmy státního rozpočtu. Inkaso spotřební daně kleslo těsně pod hranici 85 miliard Kč. Klesající trend příjmu státního rozpočtu, značně ovlivněn krizí, se v roce 2021 ve vazbě na spotřební daň z minerálních olejů nezměnil. V důsledku růstu cen pohonných hmot přijala vláda opatření na zmírnění dopadu zvyšování cen na dopravní sektor. Jedním z opatření bylo snížení sazby motorové nafty a benzínu. Příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů tak k 31. prosinci 2022 tvořily 78,9 miliard Kč.⁹¹ Z analýzy dostupných dat je za období 2018-2022 na příjmové stránce státního rozpočtu znatelný mírně klesající trend inkasa spotřební daně z minerálních olejů. Dlužno zmínit, že vybrané období bylo do značné míry ovlivněno nepředvídatelnými a zcela zásadními vlivy, jež měly za následek negativní vývoj inkasa spotřební daně z minerálních olejů. Rok 2023 však přinesl mírný obrát a inkaso této daně se meziročně zvýšilo o 3 %.⁹² Tento obrát však byl zapříčiněn návratem původní výše sazby spotřební daně u motorové nafty. Otázkou zůstává, zda s ohledem na celosvětové dění, dojde v následujících letech ke změně současného klesajícího trendu.

3.3 Státní fond dopravní infrastruktury

Státní fond dopravní infrastruktury (dále jen „SDFI“) představuje služební úřad v působnosti ministerstva dopravy. Hlavním účelem fondu je především financování výstavby, modernizace, oprav a údržby silnic a dálnic, drah, dopravně významných vnitrozemských vodních cest apod.⁹³ SDFI byl zřízen zákonem č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ze dne 4. dubna 2000 (dále jen „ZSFDI“). Příjmy tohoto mimorozpočtového fondu tvoří výnos ze silniční daně, výnosy z časového poplatku⁹⁴, podíl výnosu ze spotřební daně z minerálních olejů⁹⁵, výnosy z mýtného, příspěvky ze státního rozpočtu, příspěvky poskytované z rozpočtu Evropské unie apod. V souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů byl k 1. 1. 2024 novelou č. 349/2023 Sb.,

⁹¹ Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy a Celní správy za rok 2022* - TABULKA Č. 1: INKASO DANÍ A CEL [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-12-31_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2022.pdf

⁹² Ministerstvo financí České republiky. *Schodek rozpočtu nižší než plán. Státní rozpočet hospodařil v roce 2023 s deficitem 288,5 mld. Kč oproti plánovaným 295 mld. Kč* [online]. mfcr.cz, 4. ledna 2024 [cit. 23. února 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2024/pokladni-plneni-sr-54299>

⁹³ § 2 ZSFDI

⁹⁴ § 4 odst. 1, písm. a) ZSFDI, § 21 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ Jedná se o 9,1 % z celostátního hrubého výnosu spotřební daně z minerálních olejů § 5 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

SDFI odňat celostátní hrubý výnos daně silniční. Z pohledu hospodaření fondu se jedná o významný pokles na příjmové stránce.

Druh příjmu	Skutečné příjmy v roce 2021 (tis. Kč)	Upravený rozpočet příjmů v roce 2022 (tis. Kč)	Skutečné příjmy v roce 2022 (tis. Kč)	Index 2022/2021 (%)
Spotřební daň	7 441 684	6 900 000	7 255 398	97,5
Silniční daň	5 556 481	1 300 000	1 646 438	29,6
Poplatek za užívání dálnic	5 306 673	5 400 000	5 838 721	110,0
Mýtné	13 590 847	14 000 000	14 520 728	106,8
Celkem	31 895 685	27 600 000	29 261 285	91,74

Tabulka č. 2 - Plnění daňových příjmů a mýtného v roce 2022 v porovnání s rokem 2021⁹⁶

Z předmětné tabulky je patrný významný pokles výnosu z daně silniční. Příjmová strana rozpočtu SDFI byla v roce 2022 ovlivněna především novelou zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. K poklesu inkasa došlo významnou redukcí předmětu daně a tím i okruhu subjektů povinných k dani. Tento pokles také významně ovlivnila zpětná účinnost novely k 1. lednu 2022. Pokud tedy srovnáme skutečné inkaso silniční daně z roku 2021 a 2024, jedná se pokles 5.5 miliard CZK na příjmové straně. Dle mého názoru je odnětí výnosu ze silniční daně v rámci konsolidace veřejných rozpočtů nesystematickou změnou, jež na celkové úspory nebude mít větší vliv. Je to dáno především z důvodu, že na krytí deficitu SDFI jsou poskytovány dotace ze státního rozpočtu. Jsem toho názoru, že odnětí výnosu ze silniční daně se projeví právě v nárůstu dotací ze státního rozpočtu v rozsahu odnětí příjmu z této daně a hlavní účel snižování deficitu se v tomto rozsahu mine účinkem. Je dlužno zmínit, že největším příjmem rozpočtu SDFI zůstávají dotace ze státního rozpočtu na krytí deficitu, jež meziročně tvořily v období roku 2018 až 2022 v průměru 39 miliard CZK.⁹⁷

Příjem rozpočtu SDFI z podílu na celostátním hrubém výnosu spotřební daně z minerálních olejů zůstává i přes úspory v rámci konsolidace veřejných rozpočtů nezměněn a jeho výše se ustálila na 9,1 %. Dřívější právní úprava počítala s podílem ve výši 20 % celostátního hrubého výnosu spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv.⁹⁸ Novelou č. 1/2005 Sb.,

⁹⁶ Státní fond dopravní infrastruktury. *Výroční zpráva o činnosti a účetní závěrka Státního fondu dopravní infrastruktury za rok 2022 – 1.1 Skutečné příjmy v roce 2022* [online]. Dostupné z: https://www.sfdi.cz/soubory/obrazky-clanky/dokumenty-2023/2023_vz_2022.pdf

⁹⁷ Vlastní výpočet hodnot vyplývajících z Výroční zprávy a účetní závěrky Státního fondu dopravní infrastruktury za období 2018-2022

⁹⁸ § 5 písm. b) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění zákona č. 387/2004 Sb.

s účinností od 3. ledna 2005, byla tato výše změněna na současných 9,1 %. Meziroční příjmy rozpočtu SFDI z podílu výnosu spotřební daně v období roku 2018 až 2022 tvořily v průměru téměř 7,8 miliard CZK.⁹⁹ V roce 2022 však došlo k poklesu inkasa z podílu této daně v důsledku snížení sazeb spotřební daně z motorové nafty a motorového benzínu¹⁰⁰ z důvodu vládních opatření na zmírnění negativního dopadu zvyšování cen pohonných hmot na dopravní sektor v souvislosti s válkou na Ukrajině.¹⁰¹

⁹⁹ Vlastní výpočet hodnot vyplývajících z výroční zprávy a účetní závěrky Státního fondu dopravní infrastruktury za období 2018-2022

¹⁰⁰ Čl. I zákona č. 131/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰¹ Státní fond dopravní infrastruktury. *Výroční zpráva o činnosti a účetní závěrka Státního fondu dopravní infrastruktury za rok 2022 – 3.1 Příjmy SFDI v roce 2022* [online]. Dostupné z: https://www.sfdi.cz/soubory/obrazky-clanky/dokumenty-2023/2023_vz_2022.pdf

4. Kritické oblasti právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů

Minerální oleje svou povahou představují komoditu s poměrně vysokou tržní likviditou. Tato skutečnost má jak pozitivní, tak negativní stránku. Bez rozporu pozitivní stránkou této vysoké likvidity jsou značné daňové odvody do státního rozpočtu, jak vyplývá z předchozí kapitoly. S tímto daňovým zatížením však souvisí negativní stránka. Nakládání s minerálními oleji na hraně či dokonce za hranou zákona s úmyslem se této daňové povinnosti vyhnout.¹⁰² Mezi úkoly Celní správy ČR mimo jiné spadá odhalování a vyšetřování daňových trestných činů v její působnosti. Celní správa České republiky ve spolupráci s Policií České republiky, finančními úřady a dalšími správními orgány vyvíjí úsilí k zamezení trestné činnosti spojené s nekalými praktikami daňových subjektů, především pak daňovými úniky. Významnou roli představuje účinná právní úprava. Je dlužno zmínit, že i přes snahu zákonodárce však není možné do právního předpisu vtělit veškeré situace, jež mohou nastat. V tomto ohledu se tedy zaměřuji na kritické oblasti právní úpravy v souvislosti s daňovými delikty, především trestnými činy.

4.1 Kritické oblasti nakládání s minerálními oleji

Nakládání s minerálními oleji jak v režimu podmíněného osvobození od daně, tak volného daňového oběhu představuje pro správce daně obtížnou disciplínu, především v návaznosti na daňový dohled. Hlavním úkolem správce daně je především dohled nad vybranými výrobky na daňovém území České republiky, zajištění procesu výběru daně a popř. její doměření v případě pozitivního zjištění správce daně. Z hlediska zákona o spotřebních daních se nakládání s minerálními oleji vztahuje k několika kritickým oblastem, které vyžadují důkladné posouzení. První klíčovou oblastí je otázka nelegálního obchodu a daňových úniků. Zpronevřování se daňovým povinnostem a neoprávněné obchodování s minerálními oleji způsobují ztráty státním pokladnám a narušují rovnováhu v hospodářství. Posílení kontrolních mechanismů a spolupráce mezi správcem daně jsou nezbytné pro účinnější odhalování a potírání těchto nelegálních praktik. Dle mého názoru nejproblematičtější okruh minerálních olejů představují oleje dle §45 odst. 3 ZSD. K nelegální činnosti blíže v další části.

4.2 Daňové delikty a spotřební daň z minerálních olejů

Daňový delikt je možno definovat jako porušení povinnosti daňového subjektu vyplývajícího z právních předpisů daňového či trestního práva. Tento okruh deliktů je možné dále

¹⁰² Tímto není myšlena daňová optimalizace, tedy užití právních nástrojů za účelem odvedení co nejnižší daně. Přesun zisků do jiné země, či registrace společnosti v „offshore“, „onshore“ jurisdikcích není považováno za protiprávní.

rozčlenit do dvou skupin na základě závažnosti, též způsobené škody. V prvním případě se jedná o přestupky, tedy méně závažné delikty. Celní orgán má v případě řízení o přestupku povahu správního orgánu a postupuje dle správního řádu. V návaznosti na minerální oleje, které se vyznačují poměrně vysokým zdaněním není vyloučeno posouzení spáchaného deliktu jako trestného činu, jež představuje okruh závažných daňových deliktů. V tomto případě vystupuje Celní správa jako orgán činný v trestním řízení a řídí se trestními předpisy. Trestní právo daňové představuje specifickou podoblast trestního práva zaměřenou na závažné delikty z porušení právních předpisů daňového práva. Jeho charakter je především sekundární a akcesorický, jelikož pro aplikaci norem trestního zákona je vyžadována také znalost norem především daňových a jiných předpisů.¹⁰³

Přestupků týkající se minerálních olejů je nespočetné množství. Základní katalog přestupků je předmětem ustanovení části deváté ZSD. Věcnou příslušnost k řízení o přestupcích dle ZSD požívá správce daně, tedy Celní úřady.¹⁰⁴ Zákon stanoví také speciální okruh subjektů, jež požívají věcné příslušnosti k řízení o vybraných přestupcích. Jedná se o Českou obchodní inspekci, finanční úřad, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, obecní živnostenský úřad a obecní úřad obce s rozšířenou působností.¹⁰⁵ Věcně příslušný k řízení o přestupcích týkajících se minerálních olejů je výhradně příslušný Celní úřad. Místní příslušnost vychází se subsidiárního ustanovení § 13 odst. 1 písm. a) pro osoby fyzické a písm. b) daňového řádu pro osoby právnické.¹⁰⁶ Ad písm. a), místní příslušnost pro osoby fyzické vychází z rejstříkového údaje nahlášené adresy trvalého pobytu. Ad písm. b), daňový řád vychází při určení místní příslušnosti právnické osoby z kritéria tzv. rejstříkového sídla. Jedná se o adresu zapsanou v příslušném rejstříku, ve většině případů se jedná o obchodní rejstřík. Byť z koncepce zákona vyplývá spíše postižení skutečného sídla právnické osoby, nikoliv pouze rejstříkového, bylo zákonodárcem zvoleno toto řešení.¹⁰⁷ Z důvodové zprávy vyplývá: „Pro funkční, hospodárné a efektivní fungování správy daní není vhodné, aby mohlo docházet ke šikanózním změnám „skutečného sídla“, které by měly za následek přesouvání agendy z úřadu na úřad a s tím spojené pracné zjišťování skutečného umístění sídla dané právnické osoby.“¹⁰⁸ Dle názoru zákonodávce je efektivnější jistota zapsaného údaje ve veřejném rejstříku. Jsem toho názoru, že se nejedná o efektivnější způsob řešení za situace, kdy ZDPH upravuje institut tzv. skutečného sídla právnické

¹⁰³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. VII.

¹⁰⁴ § 135zi odst. 1 ZSD

¹⁰⁵ § 135zi odst. 2, 3, 5 a 5 ZSD

¹⁰⁶ Zvláštní ustanovení o místní příslušnosti je předmětem § 10 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Místně příslušný je Celní úřad pro hlavní město Prahu, pokud nelze určit místní příslušnost dle jiného právního předpisu.

¹⁰⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 91.

¹⁰⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, zvláštní část, str. 130-131.

osoby¹⁰⁹, správce daně jej zná a v řízení využívá. Změna sídla právnické osoby představuje poměrně nenáročný proces, jehož vyřízení několik rámci dní. Je však pravdou, že tato situace je správcem daně řešena skrze institut delegace dle ust. § 18 daňového řádu, čímž odrazuje právnické osoby od soustavné změny sídla. Ke stejnému závěru došel NSS v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, čj. 1 As 230/2016-18. Podle právního názoru prvního senátu NSS je delegace při splnění zákonných podmínek přípustná a „je možné delegovat místní příslušnost na správce daně se sídlem blíže místu reálného podnikání daňového subjektu, pokud bude následně správa daní efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce daně.“¹¹⁰

Obecný výčet přestupků vztahující se k úseku správy spotřebních daní je obsažen v ustanoveních §135 až §135e. Jedná se o delikty společné pro všechny vybrané výrobky. Speciální ustanovení o přestupcích na úseku správy spotřební daně z minerálních olejů zahrnující ve své skutkové podstatě minerální oleje jsou předmětem ustanovení §135f až §135i, dále přestupky na úseku značkování a barvení vybraných minerálních olejů a některých dalších minerálních olejů §135v až §135zc. Poslední skupinu představují přestupky na úseku sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji. Jedná se o přestupky proti sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji dle §135zd.

Trestné činy daňové jsou předmětem zvláštní části, hlavy VI, dílu 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TrZ“). Pro účely této práce bude pozornost věnována především trestnému činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ, který ve srovnání s ostatními daňovými delikty představuje nejčastěji páchaný druh daňové trestné činnosti a v návaznosti na relevantní judikaturu představuje nejvýznamnější pramen daňových deliktů vůbec. Jak také vyplývá ze zprávy o činnosti Finanční správy a Celní správy za rok 2022, nejčetnější skupinu podnětů předaných orgánům činným v trestním řízení tvoří trestný čin dle § 240 TrZ.¹¹¹ Orgány Finanční správy ČR podaly v roce 2022 příslušným orgánům celkem 867 trestních oznámení týkající se předmětného trestného činu. Z pohledu trestního práva jsou otázky, jež jsou v této části řešeny ve vztahu k trestnému činu dle §240 TrZ, analogicky platná i pro zbývající daňové trestné činy Dílu 2, Hlavy VI TrZ.

Rozsah zkrácení daně představuje kritérium, jež odděluje mimo jiné základní skutkovou podstatu od podstat kvalifikovaných. Ustanovení § 240 TrZ však hovoří o pojmech jako „větším

¹⁰⁹ § 4 odst. 1, písm. j) ZDPH

¹¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18 (č. 3486/2016 Sb. NSS).

¹¹¹ Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy a Celní správy za rok 2022 - Tabulka č. 11 - PODNĚTY PŘEDANÉ ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVY ORGÁNŮM ČINNÝM V TRESTNÍM ŘÍZENÍ* [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-12-31_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2022.pdf

rozsahu“, či „značném rozsahu“. Tyto pojmy však nejsou TrZ legálně vymezeny. Analogicky se tak uplatňují pravidla hranice výše škody dle ustanovení § 138 TrZ, byť se nejedná o trestněprávní škodu proprio sensu.¹¹² V tomto ohledu tedy státu nevzniká nárok na náhradu škody způsobenou trestným činem, nýbrž se jedná o nárok, jež vyplývá ex lege. Tento nárok, tedy až na výjimky formulované Nejvyšším soudem, není možné nárokovat v rámci adhezního řízení.¹¹³

Zkrácení daně, tak jak je specifikován výše, u spotřební daně z minerálních olejů představuje mimořádně nepříjemný zásah do fiskální politiky státu, především z důvodu velkého objemu, jež je obchodován, poptávky, poměrně vysokým daňovým zatížením předmětné komodity, vysoké likvidity apod. Zejména z pohledu obchodovaného objemu se jedná o lukrativní způsob nabytí velkého finančního obnosu skrze trestnou činnost.

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12840 Kč/1000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13710 Kč/1000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	9950 Kč/1000 l
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
2711	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1290 Kč/t

Tabulka č. 3 - Sazby daně u vybraných minerálních olejů¹¹⁴

Sazba daně z minerálních olejů u pohonných hmot se po mimořádném snížení sazby v návaznosti na intervenci vlády vůči zmírnění dopadu vysokých cen ropy na mezinárodním trhu se vrátila na původní výši. Z výše uvedené tabulky vyplývá celkové zdanění motorového benzínu ve výši 12.84 Kč za litr. Pokud uvážíme, že průměrná celková cena za litr motorového benzínu pro rok 2023 činila 37.90 Kč¹¹⁵, tak se jedná o daňovou zátěž dosahující téměř 34 % z ceny obchodované komodity. U motorové nafty je situace pro spotřebitele přívětivější. Průměrná celková cena za litr motorové nafty pro rok 2023 činila 35.73 Kč. Při aktuální daňové zátěži 9.95 Kč na litr se jedná o zdanění ve výši téměř 28 %. Krácení spotřební daně z minerálních olejů je realizováno skrze pohonné hmoty, především z důvodů uvedených výše. Jednou z nejfrekventovanějších praktik

¹¹² ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 3120, marg. č. 11.

¹¹³ Jak vyplývá z Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, č. j. 15 Tdo 902/2013-I, uplatnění nároku náhrady škody v rámci adhezního řízení je přípustné v případě, kdy obviněný jednající za právnickou osobu zkrátil daň, vůči které finanční úřad vydal platební výměr, jímž zkrácenou daň doměřil. Je ovšem zřejmé, že tento platební výměr je nevykonatelný, protože předmětná právnická osoba nemá žádný majetek, na který by bylo možno vést exekuci. Na toto navazující Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 5. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019 dále rozšiřuje možnosti aplikace uplatnění nároku v rámci adhezního řízení, je-li oprěn o § 68 ZOK.

¹¹⁴ § 48 odst. 1 ZSD

¹¹⁵ Ministerstvo průmyslu a obchodu. *Ceny pohonných hmot v ČR* [online]. mpo.cz, 23. listopadu 2023 [cit. 23 února 2024]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/energetika/statistika/ropa-ropne-produkty/ceny-pohonnych-hmot-v-cr-272708/>

krácení spotřební daně je účelové mísení různých minerálních olejů pro pohon motorů. Pro ilustraci, jedná se například o provozovatele výrobního daňového skladu, který smísí motorovou naftu s minerálním olejem, jehož chemická struktura je podobná motorové naftě, avšak nepodléhá takové míře zdanění jako motorová nafta, popřípadě není předmětem daně vůbec. Jedná se například o mísení motorové nafty s minerálními oleji dle §45 odst. 3 ZSD.

Do této kategorie spadají také mazací oleje zařazené do podpoložek KN 2710 19 71 - 27 10 19 99, jež často bývají předmětem uvedené praxe.¹¹⁶ V případě deklarování jiného účelu použití se na tyto minerální oleje vztahuje výjimka dle § 45 odst. 4 ZSD, a v případě dopravy ve volném daňovém oběhu se neposkytuje zajištění daně.¹¹⁷ Dle mého názoru právě tato skupina minerálních olejů představuje kritickou oblast a do jisté míry mezeru právní úpravy *de lege lata*. Právní oddělení Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj se ve vztahu k této skupině minerálních olejů vyjádřilo obdobně.¹¹⁸ Za účelem snížení daňových úniků postupovala v případě této skupiny minerálních olejů Itálie. Nařízením Ministerstva ekonomiky a financí Itálie ze dne 22. dubna 2020 s účinností od 9. května 2020 byla stanovena podrobná pravidla pro zavedení nového systému sledování oběhu mazacích olejů s nomenklaturním označením 2710 19 81 až 2710 19 99 a mazacích přípravků s označením 3403.¹¹⁹ Tyto minerální oleje nově podléhají vydání tzv. „administrativního referenčního kódu“¹²⁰ v případě, že tyto produkty pocházejí z jiného členského státu Evropské unie a jsou určeny ke spotřebě v Itálii nebo jsou přes Itálii dopravovány.¹²¹ Tímto způsobem je zajištěn dohled nad minerálními oleji, jež jsou dopravovány v režimu volného oběhu. Transpozicí směrnice Rady EU 2020/262 došlo k rozšíření působnosti „EMCS“. Elektronickému systému nově podléhají i vybrané výrobky dopravované v režimu volného daňového oběhu.

Dalším způsobem krácení spotřební daně je zastření skutečného účelu použití minerálního oleje. Tento způsob krácení lze ilustrovat na subjektu, jež minerální oleje dováží. Importér předmětných minerálních olejů úmyslně zastře účel použití minerálního oleje a deklaruje jej např. jako minerální olej pro výrobu tepla. Nejčastěji se bude jednat o minerální oleje zatížené nižší sazbou či dokonce od spotřební daně osvobozené. Tyto minerální oleje pak subjekt v rozporu

¹¹⁶ DANIELE, Vito, A DI LORENZO, Paolo, FRANCESCANGELI, Adriano, FRANCO, Magda. Chemical laboratory support for Customs: Vegetable oils added to diesel fuel—a case study. *World Customs Journal* [online], roč. 11, č. 2, s. 96-98 [cit. 25. února 2024]. Dostupné z: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%202%20\(Sep%202017\)/1838%2002%20WCJ%20v11n2%20Daniele%20et%20al.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%202%20(Sep%202017)/1838%2002%20WCJ%20v11n2%20Daniele%20et%20al.pdf)

¹¹⁷ Celní správa ČR. *Informace pro daňové subjekty* [online]. Č. j. 5105/2021-900000-231. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/doprava/Informace/Informace_21_5105.pdf

¹¹⁸ Příloha č. 1 – Dotazník adresován Celnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj

¹¹⁹ Zákonná úprava je předmětem článku 7-bis, Testo unico del 26/10/1995 n. 504 s účinností od 19. 5. 2020

¹²⁰ Administrativní referenční kód neboli “Codice Amministrativo di Riscontro”, alternativně “CAR”

¹²¹ MICHALAK, Jeffrey, MACAULAY, Kevin. *Italy publishes decree regarding consumption tax on lubricating oils and preparations* [online]. ey.com, 21. července 2020 [cit. 10. března 2024]. Dostupné z: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/italy-publishes-decree-regarding-consumption-tax-on-lubricating-oils-and-preparations

s jejich deklarovaným účelem použití neoprávněně dodá pro pohon motorů. Tímto způsobem zkrátila spotřební daň z minerálních olejů organizovaná skupina vedená ve spisu „Tanker“. Tato organizovaná skupina sofistikovaně provázala dva již zmíněné způsoby zkrácení spotřební daně. Skupina právnických a fyzických osob organizovaně dovážela do tuzemska minerální oleje s odlišným sazebním zařazením. Tyto minerální oleje, navzdory jejich oficiálně deklarovanému účelu, byly neoprávněně nabízeny a dodávány pro pohon motorů. Tento minerální olej byl vyroben v daňovém skladu mimo daňové území ČR smíšením motorové nafty s dalšími minerálními oleji. Tímto specifickým postupem a zastřeným deklarovaným účelem použití byl vyroben minerální olej, který nepodléhal kontrolním mechanismům správců daně, a to ani v zahraničí, ani tuzemsku. Organizovaná skupina tímto nezákonným jednáním zkrátila spotřební daň a DPH dle § 240 TrZ o více než 11 milionů korun.¹²²

Dalším způsobem krácení spotřební daně je zastření sazebního zařazení minerálního oleje. Jedná se o situaci, kdy subjekt deklaruje vyrobený minerální olej v rozporu s jeho skutečným nomenklaturním označením. Subjekt deklaruje správci daně minerální olej zatížený nižší sazbou spotřební daně s úmyslem snížit výši daně, kterou pod by daný minerální olej standardně podléhal. Tato nelegální praxe často zahrnuje manipulaci s průvodními doklady nebo fyzikálními vlastnostmi oleje tak, aby byl zařazen do kategorie s nižší daňovou sazbou. To může být prováděno uváděním falešných informací o složení nebo účelu použití oleje.

4.3 Úvahy autora a možná řešení, návrhy de lege ferenda

Zkrácení spotřební daně z minerálních olejů představuje podstatný fiskální a stále vyskytující se problém, jak vyplývá z předchozí kapitoly. Na základě analýzy kritických oblastí nakládání s minerálními oleji a trestné činnosti vztahující se k této spotřební dani, jsem toho názoru, že neproblematictější oblast z pohledu legislativy tvoří minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZSD, především minerální oleje s nomenklaturním označením KN 2710 19 71 - 27 10 19 9. Nakládání s těmito minerálními oleji představuje závažný problém především ve vztahu k ustanovení § 45 odst. 4 ZSD. Minerální oleje jsou předmětem spotřební daně pouze v případě, jsou-li určeny pro pohon motorů, výrobu tepla či směsí. V případě deklarace jiného účelu použití tato povinnost nevzniká. Z pohledu administrativních nákladů pro efektivní výkon dohledu a kontroly nad těmito oleji jsem však toho názoru, že na vybrané minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZSD, především oleje s nomenklaturním označením 2710 19 71 až 27 10 19 99, by se zmíněná výjimka neměla vztahovat. V souvislosti s návrhy právní úpravy de lege ferenda tedy navrhuji modifikaci výjimky, jež je

¹²² Tisková zpráva Celní správy České republiky [online]. Generální ředitelství cel, 14. června 2022 [cit. 29. února 2024]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2022/Stranky/Celn%C3%ADci-odhalili-podvody-s-miner%C3%A1ln%C3%ADmi-oleji.aspx>

předmětem ustanovení § 45 odst. 4 ZSD tak, aby povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla při přechodu zmíněných olejů z režimu podmíněného osvobození od daně do volného daňového oběhu bez ohledu na účel použití těchto olejů.

Závěr

Právní úprava zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů se od ostatních spotřebních daní odlišuje především svojí obsáhlostí, četností předmětu spotřební daně, nespočtem výjimek z obecné úpravy a místy též nejednotnou, mylně užívanou terminologií, jak vyplývá ze soudní praxe. Analýza současného stavu zdanění minerálních olejů odhaluje komplexnost a výzvy spojené s touto dynamickou, stále rozvíjející se oblastí. Zjištění obsáhlé v této práci naznačují, že daňová trestná činnost na poli minerálních olejů stále představuje palčivý problém, což vede k výrazným ztrátám na spotřební dani. Tato skutečnost zdůrazňuje jistou potřebu posílení kontrolních mechanismů s cílem efektivnější spolupráce mezi správci daně v rámci národních i mezinárodních hranic. Domnívám se však, že zavedení dalších ad hoc kontrolních mechanismů by již tak poměrně nepřehledný systém učinil komplikovanější. Jasně strukturovaná a přehledná legislativa, která vylučuje možnost dvojího výkladu pravidel obsažených v právních normách, je pro efektivní výkon správy spotřebních daní žádoucí jak z pohledu správce daně, tak subjektu povinného k dani. Vyšší administrativní náklady při výkonu správy spotřebních daní se negativně odráží primárně na příjmové stránce státního rozpočtu. Sekundární dopad spatřuji především v konkurenceschopném prostředí, jež nepřehledná právní úprava činí pro subjekty povinné k dani méně atraktivním. Terciární dopad komplikované a nepřehledné právní úpravy pak vytváří podmínky pro nekalé praktiky subjektů, jež nakládají s minerálními oleji a s tím pojící se daňovou trestnou činností. V průběhu výzkumu byly podrobně analyzovány aspekty daňové zátěže minerálních olejů, a zvláště pak nejvýznamnější instituty pojící se ke správě této daně v rozsahu, jež diplomová práce připouští.

Jako nejproblematictější se mi jeví nakládání s minerálními oleji, jež se svými fyzikálními vlastnostmi a chemickým složením podobají minerálním olejům jiného sazebního zařazení, především motorové naftě. V případě jiného účelu použití daňovému subjektu nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tyto daňově nezatížené minerální oleje tak představují rizikovou skupinu, jež vyžaduje zvláštní pozornost. Tyto okolnosti činí tento okruh olejů jednoduše použitelný pro pohon motorů či výrobu tepla, což v případě trestné činnosti bývá v rozporu s deklarovaným účelem použití. Při dopravě těchto minerálních olejů se tak nacházejí na samém okraji vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Z tohoto pohledu se jedná o kritickou skupinu minerálních olejů, jež bývají často předmětem daňových úniků, a dohled celního orgánu nad touto skupinou minerálních olejů je velmi obtížný.

V návaznosti na již zmíněnou absenci odborné literatury věnující se problematice minerálních olejů považuji tuto práci za dílčí náhled do problematiky minerálních olejů, účinné právní úpravy spotřební daně, její správy a významných institutů, jež se k ní pojí. Závěrem lze

shrnout, že úspěšné zvládnutí problematických oblastí v rámci spotřební daně z minerálních olejů vyžaduje komplexní a systematický přístup. Tento zahrnuje legislativní změny, především zjednodušení a zpřehlednění stávající právní úpravy, dále revizi kontrolní mechanismů správce daně za účelem snížení administrativní zátěže a vyšší efektivity správy a také odpovědnou daňovou politiku státu. Výzkum předkládaný touto prací alespoň částečně přispívá k lepšímu porozumění těmto výzvám a může sloužit jako základ pro budoucí reformní snahy v oblasti zdanění minerálních olejů či výchozí bod nejen pro právníky věnující se této oblasti.

Seznam použitých zdrojů

Monografie

- KARFÍKOVÁ, Marie, BOHÁČ, Radim, KOHAJDA, Michael a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s.

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7, vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 2 vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, 341 s.
- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 468 s.

Komentářová literatura

- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1088 s.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, 4968 s.

Právní předpisy

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky
- Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury
- Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách
- Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích
- Zákon č. 179/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 157/1964 Sb., o Vídeňské úmluvě o diplomatických stycích
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 21/1968 Sb., o Úmluvě o výsadách a imunitách mezinárodních odborných organizací
- Vyhláška č. 413/2003 Sb., vracení spotřební daně z topných olejů
- Vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů
- Vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese

- Vyhláška č. 242/2023 Sb., o stanovení podrobností značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů
- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex)
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepracované znění)
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2019/2152 ze dne 27. listopadu 2019 o evropských podnikových statistikách a zrušení deseti právních aktů v oblasti podnikových statistik.
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1099/2008 ze dne 22. října 2008 o energetické statistice.
- Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů
- Nařízení komise (EU) 2022/1998 ze dne 20. září 2022, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani
- Směrnice Rady 2003/96/ES kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (přepracované znění)
- Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. června 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani
- Rozhodnutí Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2020/263 ze dne 15. ledna 2020 o zavedení elektronického systému pro dopravu a sledování zboží podléhajícího spotřební dani (přepracované znění)
- Rozhodnutí Komise (EU) 2022/197 ze dne 17. ledna 2022, o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje.

Soudní rozhodnutí

- Usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. I. ÚS 2762/16
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, č. j. 15 Tdo 902/2013-I
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 5. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015-45 (č. 3274/2015 Sb. NSS)
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, sp. zn. 5 Afs 2/2015
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18 (č. 3486/2016 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2020 č.j. 3 Afs 7/2018-40

Důvodové zprávy

- Důvodová zpráva k zákonu č. 349/2023 Sb., změna některých zákonů v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb., změna zákona o spotřebních daních

Odborné články v časopise

- DANIELE, Vito, A DI LORENZO, Paolo, FRANCESCANGELI, Adriano, FRANCO, Magda. Chemical laboratory support for Customs: Vegetable oils added to diesel fuel—a case study. *World Customs Journal* [online], roč. 11, č. 2, s. 96-98 [cit. 25. února 2024]. Dostupné z: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%202%20\(Sep%202017\)/1838%2002%20WCJ%20v11n2%20Daniele%20et%20al.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%202%20(Sep%202017)/1838%2002%20WCJ%20v11n2%20Daniele%20et%20al.pdf)

Internetové stránky

- Tisková zpráva Celní správy České republiky [online]. Generální ředitelství cel, 14. června 2022 [cit. 29. února 2024]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2022/Stranky/Celn%C3%ADci-odhalili-podvody-s-miner%C3%A1ln%C3%ADmi-oleji.aspx>

- Ministerstvo financí České republiky. Schodek rozpočtu nižší než plán. *Státní rozpočet hospodářil v roce 2023 s deficitem 288,5 mld. Kč oproti plánovaným 295 mld. Kč* [online]. mfcr.cz, 4. ledna 2024 [cit. 23. února 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2024/pokladni-plneni-sr-54299>
- Ministerstvo průmyslu a obchodu. Ceny pohonných hmot v ČR [online]. mpo.cz, 23. listopadu 2023 [cit. 23. února 2024]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/energetika/statistika/ropa-ropne-produkty/ceny-pohonných-hmot-v-cr--272708/>
- MICHALAK, Jeffrey, MACAULAY, Kevin. *Italy publishes decree regarding consumption tax on lubricating oils and preparations* [online]. ey.com, 21. července 2020 [cit. 10. března 2024]. Dostupné z: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/italy-publishes-decree-regarding-consumption-tax-on-lubricating-oils-and-preparations

Ucelené dokumenty publikovány na internetu

- Institut pro politiku a společnost. Zdanění spotřeby v České republice – studie 2019 [online]. Česká republika: Institut pro politiku a společnost, Centrum ekonomických a tržních analýz, 2019. Dostupné z: <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdan%C4%9Bn%C3%AD-spot%C5%99eby-v-%C4%8Cesk%C3%A9-republice-IPPS.pdf>.
- Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva o činnosti Celní správy České republiky za rok 2022* [online]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Documents/VZ_CS_2023.pdf
- Státní fond dopravní infrastruktury. *Výroční zpráva o činnosti a účetní závěrka Státního fondu dopravní infrastruktury za rok 2022* [online]. Dostupné z: https://www.sfdi.cz/soubory/obrazky-clanky/dokumenty-2023/2023_vz_2022.pdf
- Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy a Celní správy za rok 2022* [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-12-31_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2022.pdf
- Ministerstvo financí České republiky. *Státní rozpočet 2023 v kostce* [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2023-03-28_Statni-rozpocet-2023-v-kostce_v02.pdf
- Celní správa ČR, Informace pro daňové subjekty [online]. Č. j. 46424/2021-900000-231, dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/minerally/Informace/Informace_21_46424.pdf

- Celní správa ČR. Informace pro daňové subjekty [online]. Č. j. 5105/2021-900000-231. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebnidane/doprava/Informace/Informace_21_5105.pdf

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1 – Vývoj celkových a vybraných daňových příjmů v letech 2018–2023 v mld. Kč
- Tabulka č. 2 - Plnění daňových příjmů a mýtného v roce 2022 v porovnání s rokem 2021
- Tabulka č. 3 - Sazby daně u vybraných minerálních olejů

Abstract

This thesis deals with the legal regulation of taxation and administration of excise duty on mineral oils. The aim of this thesis is to provide a comprehensive current insight into the issues of

taxation and administration of excise duty on mineral oils with reference to the relevant domestic legal regulations, community law regulations, and jurisprudence. A secondary aim of this master's thesis is to evaluate the effectiveness of domestic legal regulation, its efficiency, and practical impact, as well as to assess critical areas of legal regulation in relation to changes and the impact of this tax on the state budget. Following the critical areas of legal regulation, a partial aim of this thesis is to evaluate the legal status *de lege lata* and offer solutions that may be subject to legal regulation *de lege ferenda*. The master's thesis is divided into four chapters. The first chapter focuses on the theoretical-legal aspects of the taxation of mineral oils and the administration of excise duty. The second chapter is devoted to the taxation of mineral oils in the context of Czech and EU legal regulations, as well as selected institutes related to excise duty on mineral oils. The third chapter discusses excise duty on mineral oils in the context of the state budget and the State Fund for Transport Infrastructure. The fourth chapter then focuses on critical areas of legal regulation of excise duty on mineral oils and evaluates the legal status *de lege lata* with proposals *de lege ferenda*. In conclusion of this thesis, the findings from the previous chapters are summarized and evaluated.

Abstrakt

Tato diplomová práce pojednává o právní úpravě zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů. Cílem této diplomové práce je poskytnout ucelený aktuální náhled do problematiky zdanění a správy spotřební daně z minerálních olejů s poukazem na příslušné tuzemské právní předpisy, předpisy komunitárního práva a také judikaturu. Sekundárním cílem této diplomové práce je zhodnotit účinnou právní úpravu, její efektivnost a praktický dopad, dále posoudit kritické oblasti právní úpravy s ohledem na změny a vliv této daně na státní rozpočet. V návaznosti na kritické oblasti právní úpravy je dílčím cílem této diplomové práce zhodnotit právní stav *de lege lata* a nabídnout řešení, jež může být předmětem právní úpravy *de lege ferenda*. Diplomová práce je rozčleněna do čtyř kapitol. První kapitola je zaměřena na teoretickoprávní aspekty zdanění minerálních olejů a správy spotřební daně. Druhá kapitola je věnována zdanění minerálních olejů v kontextu právních předpisů ČR a EU, a dále vybraným institutům vztahujícím se ke spotřební dani z minerálních olejů. Třetí kapitola pojednává o spotřební dani z minerálních olejů v kontextu státního rozpočtu a Státního fondu dopravní infrastruktury. Čtvrtá kapitola je poté zaměřena na kritické oblasti právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů a zhodnocení právního stavu *de lege lata* s návrhy *de lege ferenda*. V závěru diplomové práce jsou shrnuty poznatky z předchozích kapitol a jejich zhodnocení.

Klíčová slova

spotřební daň, minerální oleje, Celní správa České republiky, Státní fond dopravní infrastruktury, daňový sklad, Finanční správa České republiky, volný daňový oběh, podmíněné osvobození od daně, celní a statistická nomenklatura

Keywords

excise duty, mineral oils, Customs Administration of the Czech Republic, State Fund for Transport Infrastructure, tax warehouse, Financial Administration of the Czech Republic, free circulation, excise duty suspension, tariff and statistical nomenclature

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Dotazník adresován Celnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj

Dotazník

1. Považujete výkon správy spotřební daně z minerálních olejů za komplikovanou činnost?

(Otázkou je myšleno, zda ve srovnání s ostatními vybranými výrobky nepředstavují minerální oleje neúměrné administrativní zatížení Celního orgánu. Zejména z pohledu komplexnosti právní úpravy a četnosti druhů minerálních olejů)

Z pohledu správce daně je zákonná úprava ve vztahu k minerálním olejům velmi rozsáhlá a komplikovaná, vyžadující nemalé komplexní znalosti a individuální posouzení problematiky.

Zcela jasná je tak zákonná úprava dle § 45 odst. 1 a 2 zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), kde jsou přesně stanoveny sazby spotřební daně. I tyto minerální oleje je však možno, za podmínek uvedených v zákoně o spotřebních daních užívat k osvobozenému účelu použití.

Ve vztahu k výběru spotřební daně je problematický § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, kdy u těchto minerálních olejů vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí. Kontrola konečného účelu použití je pak z pohledu správce daně i daňových subjektů administrativně velmi náročná a nepřehledná, což nahrává daňovým únikům.

Minerální oleje dle § 45 odst.3 zákona o spotřebních daních lze pak přepravovat z jiných členských států ve volném daňovém oběhu za podmínek uvedených v § 28b zákona o spotřebních daních s výjimkou minerálních olejů dle § 59 téhož zákona.

Vybrané minerální oleje pak musí být v souladu se zákonem o spotřebních daních značkovány a barvené. Problematika značkování a barvení je sama o sobě komplikovaná.

V části sedmé zákona o spotřebních daních jsou upravena další kritéria pro minerální oleje „Zvláštní minerální oleje“ pod kódy nomenklatury 27101971 až 27101999. Osoba, jež nakládá s těmito minerálními oleji, tak jak je uvedeno v paragrafu 134w zákona o spotřebních daních má dle § 134x téhož zákona před zahájením své činnosti povinnost se registrovat u správce daně. Osoby nakládající se zvláštními minerálními oleji pak musí vézt evidenci dle § 134ze zákona o spotřebních daních a plnit oznamovací povinnost dle § 13zf téhož zákona.

Zákonná úprava ve vztahu k minerálním olejům zatěžuje jak státní orgány, tak i daňové subjekty ale bez komplexní znalosti dotčené problematiky nelze zamezit daňovým únikům v této oblasti.

2. Jaké jsou podle Vás kritické oblasti právní úpravy, co se minerálních olejů týče, jež by vyžadovaly pozornost zákonodárce pro účely novelizace?

(Otázka míří především na krácení spotřební daně (z hlediska jak správního, tak trestního) a její následné doměření. Zda-li není potřebné zavést další mechanismy dohledu nad výrobou či dopravou vybraných výrobků. Zde odkazují především na zastření skutečného sazebního zařazení minerálního oleje, zastření skutečného účelu použití minerálního oleje, mísení minerálních olejů apod.)

Zavedení dalších kontrolních mechanismů, by už tak nepřehledný systém ještě více zkomplikovalo. Z pohledu správce daně i „pochůvých“ daňových subjektů, je třeba dotčenou problematiku spíše zjednodušit a zprůhlednit. Nepřehlednost a komplikovanost, pak nahrává daňovým únikům.

3. Považujete vývoj právní úpravy spotřebních daní za efektivní, či postupná novelizace především ustanovení týkající se správy spotřebních daní nemá zásadnější vliv?

(Otázkou je myšleno, zda postupná novelizace zákona o spotřebních daních zvyšuje efektivitu Celního orgánu na poli spotřebních daní – ze všech ohledů – výběr daně, dohled nad subjekty, potírání trestné činnosti apod.)

V zákoně o spotřebních daních postupně přibývají další a další opatření, evidence, registrace. Výše vybrané spotřební daně je pak vyšší, ale za cenu velkých administrativních požadavků jak na správce daně, tak na daňové subjekty.

4. Jaké nejčastější praktiky využívají pachatelé trestného činu dle §240 TrZ v souvislosti s minerálními oleji? – alternativně: Jaké jsou nejčastější přestupky páchané na úseku spotřební daně z minerálních olejů?

(Zda-li se jedná o mísení minerálních olejů tzv. „pančování“, zastření účelu jeho použití – tedy deklarovaný účel, např. dodané minerální oleje jsou deklarovány jako topné ovšem dojde ke spotřebě pro pohon motorů, zastření skutečného sazebního zařazení minerálního oleje za účelem nižšího daňového zatížení apod.)

Největší podvody se prováděly s minerálními oleji uvedenými v § 45 odst.3 zákona o spotřebních daních, kdy vzorec pro daňové úniky byl porovnatelný z daňovými úniky 90 let „lehké topné oleje“. Zjednodušeně řečeno daňově nezatížené oleje, jež by neměly být použity pro výrobu tepla a jsou svými fyzikálními vlastnostmi a chemickým složením velmi podobné motorové naftě se pak v konečném důsledku používaly, jako pohonná hmota ať smíchaná s motorovou naftou, nebo i v nezměněném stavu.

Modus operandi pak býval takový, že daňový subjekt si na zakázku v zahraničních daňových skladech nechával vyrobit minerální oleje jež deklaroval jako minerální oleje dle § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, jež nebudou použity pro výrobu tepla nebo pohonu motorů. Výše uvedené minerální oleje pak přepravoval ve volném daňovém oběhu a ty pak končily nezdaněné v nádržích spalovacích motorů.

5. Považujete spolupráci Celních orgánů na komunitární úrovni za efektivní?

(Současné podnikání často obsahuje mezinárodní prvek. Máme volný pohyb osob, zboží, kapitálu a služeb. Nepůsobí právě tato svoboda negativně vůči efektivnímu výkonu správy spotřební daně, tedy opět dohledu nad výrobou či pohybem minerálních olejů?)

Samozřejmě, že mezinárodní prvek způsobuje zneprůhlednění nad kontrolou zdanění nejen minerálních olejů, ale i dalších komodit. Mezi jednotlivými členskými státy jsou mírné rozdíly nad způsobem dohledu nad vybranými výrobky podléhajícími spotřební daní. Správce daně se pak snaží zefektivnit výběr spotřební daně, kdy k tomuto přispívají kontakty na osobní úrovni.

6. Z výročních zpráv činnosti Celní správy za období 2018-2022 vyplývá poměrně vysoká pozitivita u subjektů, jež se staly předmětem daňové kontroly. Co je podle Vás příčinou takové četnosti porušení právních předpisů?

(2022 – 73%, 2021 – 64%, 2020- 71%, 2019 – 79%)

Komodita minerálních olejů je pro podloudníky velmi atraktivní ve vztahu k vysokému výdělku na neodvedené spotřební daní. K tomuto přispívá i zvyšování spotřebních daní, kdy toto nevede vždy k vyššímu fiskálnímu výběru. Od určitého bodu výše zdanění (kterému se říká Lafferova křivka) potom výnosy na spotřební daní nerostou či klesají. K tomuto přispívá menší ochota domácnosti utrácet své finanční prostředky, či nákup levnějších pohonných hmot v zahraničí. Velký vliv na výnosu výběru spotřební daně mají daňové úniky. Čím více roste spotřební daň tím více je komodita minerálních olejů pro podloudníky atraktivní.